



HELSINGIN YLIOPISTO
HELSINGFORS UNIVERSITET
UNIVERSITY OF HELSINKI

Siirtohinnoitteluoikaisun oikeuslähteet – kun laki ei riitä

Pro gradu -tutkimus
Helsingin yliopisto
Oikeustieteellinen tiedekunta
Finanssioikeus
Tekijä: Jaakko Laukia
Ohjaaja: Prof. Marjaana Helminen-Kossila
Lokakuu 2017



Tiedekunta/Osasto Fakultet/Sektion – Faculty Oikeustieteellinen tiedekunta		Laitos/Institution– Department
Tekijä/Författare – Author Jaakko Laukia		
Työn nimi / Arbetets titel – Title Siirtohinnoitteluoikaisun oikeuslähteet – kun laki ei riitä		
Oppiaine / Läroämne – Subject Finanssioikeus		
Työn laji/Arbetets art – Level OTM-tutkielma	Aika/Datum – Month and year Lokakuu 2017	Sivumäärä/ Sidoantal – Number of pages XIII + 80
Tiivistelmä/Referat – Abstract <p>Siirtohinnoittelun tavoite kansainvälisessä verotuksessa on se, että useissa maissa toimivien yritysten voitot tulevat verotettavaksi niissä maissa, joissa yritysten aito liiketoiminta sijaitsee. Toisiinsa etuyhteydessä olevien verovelvollisten kuten konserniyhtiöiden välisen kaupankäynnin tulee vastata hinnoittelultaan sitä, josta myös riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu (ns. markkinaehtoperiaate). Jos markkinaehtoperiaatetta ei ole noudatettu, Verohallinto voi oikaista verotusta niin, että siinä käytettävät kaupankäynnin siirtohinnot ovat markkinaehtoisia (ns. siirtohinnoitteluoikaisu). Näin pyritään estämään verotettavien voittojen peitelty siirtäminen alemman veroasteen maihin.</p> <p>Markkinaehtoperiaatteen sisältö on Suomen sisäisessä lainsäädännössä käytännössä sääntelemätön, mikä pakottaa perustamaan siirtohinnoitteluoikaisut lakia alemman tasoihin oikeuslähteisiin. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää ja jäsenellä siirtohinnoitteluoikaisujen oikeuslähteet. Siirtohinnoittelu koskee enimmäkseen suuria monikansallisia yrityksiä, mutta siirtohinnoitteluoikaisujen vuosittainen kokonaisarvo voi olla satoja miljoonia euroja. Asialla on siis suuri merkitys Suomen saamien verotulojen kannalta. Summat ovat suuria myös verovelvollisille, joten siirtohinnoittelusääntöjen tulisi oikeusvarmuuden nimissä olla kaikille selvät. Useat siirtohinnoittelukysymykset ovat erityisesti käytännön verotuksessa luonteeltaan kiistanalaisia, mikä johtaa helposti verovelvollisten ja Verohallinnon välisiin tulkintaerimielisyyksiin. Selkeämmälle oikeustilalle on tilausta.</p> <p>Tutkimuksen tavoitteena on esittää mahdollisimman realistinen kuva oikeuslähteiden käytöstä siirtohinnoitteluoikaisuihin. Oikeuslähteet jäsenellä lainopillisesti <i>de jure</i>, jolloin oikeustilaa tarkastellaan teoreettisesta näkökulmasta. Teoriaa täydennetään mitattavalla empiirisellä tutkimusaineistolla – tutkimuksessa analysoidaan 14 ratkaisua korkeimmasta hallinto-oikeudesta ja 58 ratkaisua hallinto-oikeuksista koskien siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta. Tämänlaajuisesta empiiristä tutkimuksesta ei ole siirtohinnoittelun alalla Suomessa aiemmin tehty. Lainoppia ja empiirisiä löydöksiä yhdistellään mahdollisimman realistisen kokonaisuuden rakentamiseksi. Tutkimustuloksia voidaan pitää deskriptiivisenä väitöksenä siitä, minkälaista on oikeudellinen argumentaatio siirtohinnoitteluoikaisuihin <i>de facto</i>.</p> <p>Tutkimustulokset paljastavat, että tuomioistuinratkaisujen perusteluissa viittaukset OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ovat moninkertaistuneet vuoden 2012 jälkeen. Keskeisenä syynä tähän on korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2013:36, jossa ylin hallintotuomioistuin ensimmäistä kertaa perusteli ratkaisuaan siirtohinnoitteluohjeiden sisällöllä. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat olleet verotuskäytännössä jo vuosikausia tärkeänä normilähteenä siirtohinnoittelukysymyksissä, mutta aivan viime vuosina niiden asema on vakiintunut myös osana oikeuskäytäntöä. Ratkaisun KHO 2013:36 jälkeen annetuista hallinto-oikeuksien ratkaisuksista peräti 80 prosentissa on viitattu kyseisiin ohjeisiin. Muut oikeuslähteet eivät yllä samana ajanjaksona lähellekään samaan pois lukien verotusmenettelystä annetun lain 31.1 §, johon siirtohinnoitteluoikaisu muodollisesti perustetaan.</p> <p>OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat ns. soft law -sääntelyä, eli ne eivät muodollisesti velvoita ketään. Perinteisessä oikeuslähdeopissa ne voidaan hahmottaa joko sallittuna oikeuslähteenä tai heikosti velvoittavana oikeuslähteenä. Oikeuskäytännön viimeaikainen kehitys huomioon ottaen niiden noudattamista voidaan ennen pitkää mahdollisesti pitää jopa velvoittavana tapaoikeutena. Tutkimuksen keskeisenä antina on kuitenkin haastaa perinteisen oikeuslähdeopin opetukset siirtohinnoittelun alalla. Myös soft law voi olla tosiasiallisesti velvoittavaa, jolloin normatiivinen oikeuslähdeoppi jää ainoastaan teoreettiseksi viitekehykseksi.</p>		
Avainsanat – Nyckelord – Keywords siirtohinnoittelu, siirtohinnoitteluoikaisu, oikeuslähdeoppi, oikeuslähteet, VML 31 §, soft law, OECD, siirtohinnoitteluohjeet, tavanomainen oikeus, verotuskäytäntö		
Säilytyspaikka – Förvaringställe – Where deposited Helsingin yliopiston kirjasto		
Muita tietoja – Övriga uppgifter – Additional information		

SISÄLLYS

LÄHTEET	III
LYHENTEET	XII
KUVIOT JA TAULUKOT.....	XIII
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen taustaa	1
1.2 Tutkimustehtävä ja aiheen rajausta	4
1.3 Tutkimusmenetelmät ja lähteaineisto	5
1.4 Tutkimuksen rakenne	7
2 OIKEUSLÄHDEOPILLINEN VIITEKEHYS	8
2.1 Yleisesti oikeuslähteistä ja oikeuslähteistä	8
2.1.1 Vahvasti velvoittavat oikeuslähteet	9
2.1.2 Heikosti velvoittavat oikeuslähteet	10
2.1.3 Sallitut oikeuslähteet	12
2.1.4 Kahtiajako auktoritatiivisiin ja aineellisiin perusteluihin	13
2.2 Verotuksen oikeuslähteiden pääpiirteet	15
2.2.1 Vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate ja laintulkinta	15
2.2.2 Oikeuskäytännön keskeinen asema	19
2.2.3 Tavanomaisen oikeuden kiistanalainen velvoittavuus	21
2.2.4 Verotuskäytännön ohjaava vaikutus	24
3 SIIRTOHINNOITTELUOIKKAISU LAINOPILLISESTI	26
3.1 VML 31 § siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta	26
3.1.1 Pykälän soveltamisalasta	26
3.1.2 Sääntelyn kehityksestä	28
3.2 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden merkitys markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa	30
3.2.1 Siirtohinnoitteluohjeiden pääpiirteet	30
3.2.2 OECD:n malliverosopimus	31
3.2.3 Siirtohinnoitteluohjeiden asema Suomen oikeudessa	34
3.2.4 Liiketoimen sivuuttaminen VML 31.1 §:n soveltamisalan ulkopuolella	38
3.2.5 Siirtohinnoitteluohjeiden ajallinen soveltuvuus	40
3.3 Tavanomaisen oikeuden ja verotuskäytännön merkitys	42
3.4 Johtopäätöksiä	45

4 SIIRTOHINNOITTELUOIKAISUN OIKEUSLÄHTEET OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ.....	48
4.1 Oikeuskäytännön kehityksestä yleisesti	48
4.2 Liiketaloudellinen argumentointi perusteluissa.....	53
4.2.1 Liiketalouden lainalaisuuksien keskeisyys siirtohinnoittelussa	53
4.2.2 Argumenttien vähäisyys perusteluissa.....	54
4.2.3 Tavoitteeksi perustelukäytäntöjen parantaminen.....	58
4.3 OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin viittaaminen.....	59
4.3.1 "Markkinaehtoperiaatteen tärkeä tulkintalähde"	59
4.3.2 Hallinto-oikeuksien aktivoituminen.....	62
4.3.3 Viittaustyylistä tarkemmin	64
4.3.4 Ohjeiden ajallinen soveltuvuus.....	65
4.4 Muut ratkaisuihin käytetyt oikeuslähteet.....	66
4.4.1 Tavanomainen oikeus ja verotuskäytäntö	67
4.4.2 Lain esityöt.....	68
4.4.3 Ennakkopäätökset	70
4.4.4 Oikeuskirjallisuus	71
4.4.5 Oikeusvertailu	72
4.5 Johtopäätöksiä	73
5 KOKOAVIA PÄÄTELMIÄ	76
5.1 Siirtohinnoitteluoikaisun lainopilliset lähtökohdat	76
5.2 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden aseman vahvistuminen	77
5.3 Tavanomaisen oikeuden ja vakiintuneen verotuskäytännön rajanvedosta OECD:n siirtohinnoitteluohjeita sovellettaessa	78

LÄHTEET

Artikkelit ja kirjallisuus

Aarnio, Aulis: Oikeussäännösten tulkinnasta. Tutkimus lainopillisen perustelun rationalisuudesta ja hyväksyttävyydestä. Helsingin yliopiston monistuspalvelu. Helsinki 1982. (Aarnio 1982)

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria. Yleisen oikeustieteen kirja. Werner Söderström Oy. Juva 1989. (Aarnio 1989)

Bullen, Andreas: Arm's Length Transaction Structures. Volume 20, Doctoral Series, IBFD 2011. (Bullen 2011)

Brusiin, Otto: Tuomarin harkinta normin puuttuessa. Suomalaisten lakimiesten yhdistyksen julkaisuja N:o 14. 1938. (Brusiin 1938)

Druzin, Bryan: Why does Soft Law Have any Power Anyway? Asian Journal of International Law, 7, 2017, s. 361–378. (Druzin 2017)

Frände, Dan et al.: Prosessioikeus. Alma Talent Oy. 2016. Teos on luettavissa Alma Talent Fokus -palvelussa. (Frände et al. 2016)

Helminen, Marjaana: The Nordic multilateral tax treaty as a model for a multilateral EU tax treaty. IBFD cop. Amsterdam 2013. (Helminen 2013 a)

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen tuloverotus. 2., uudistettu painos. Edita Publishing Oy. Porvoo 2013. (Helminen 2013 b)

Helminen, Marjaana: EU-vero-oikeus. 3., uudistettu painos. Talentum Pro. Helsinki 2016. (Helminen 2016)

Helminen, Marjaana: Kansainvälinen verotus. Alma Talent Oy. Saatavissa Talentumin Fokus-palvelusta internetistä. Viimeisin päivitys teokseen 30.8.2017, viittauspäivä 17.9.2017. (Helminen 2017)

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki 2011. (Hirvonen 2011)

Holmstrom, Bengt – Tirole, Jean: Transfer Pricing and Organizational Form. J. L. Econ. & Org. 1991 (7), s. 201–228. (Holmström – Tirole 1991)

Horngren, Charles – Datar, Srikant – Rajan, Madhav: Cost Accounting. A Managerial Emphasis. Pearson Education Limited. 2012. (Horngren – Datar – Rajan 2012)

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa – Ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille. 2., uudistettu painos. Talentum. Helsinki 2008. (Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008)

- Husa, Jaakko – Pohjolainen, Teuvo*: Julkisen vallan oikeudelliset perusteet. Johdatus julkisoikeuteen. 4., uudistettu painos. Talentum. Helsinki 2014. (Husa – Pohjolainen 2014)
- Iivonen, Seppo*: Verohallinnon muuttuva norminanto. Acta Wasaensia no 249. Universitas Wasaensis 2011. (Iivonen 2011)
- Isomaa-Myllymäki, Anita*: Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus. Markkinaehtoperiaatteen soveltamisen oikeudelliset rajoitukset etuyhteysluotonannossa. Alma Talent. Helsinki 2016. (Isomaa-Myllymäki 2016)
- Jaakkola, Riika – Laaksonen, Sanna – Nikula, Timo – Palmu, Mikko – Paronen, Vesa – Sandelin, Eric, Vasenius, Suvi*: Siirtohinnoittelu käytännössä. Edita Publishing Oy. Porvoo 2012. (Jaakkola et al. 2012)
- Jyränki, Antero – Husa, Jaakko*: Valtiosääntöoikeus. CC Lakimiesliiton kustannus. Helsinki 2012. (Jyränki – Husa 2012)
- Kairinen, Martti – Koskinen, Seppo – Nieminen, Kimmo – Ullakonoja, Vesa – Valkonen, Mika*: Työoikeus, juridiikka. Alma Talent Oy. 2004. Teos on luettavissa Alma Talent Fokus -palvelussa. (Kairinen et al. 2004)
- Karhu, Juha*: Perusoikeudet ja oikeuslähdeoppi. Lakimies 5/2003, s. 789–807. (Karhu 2003)
- Karjalainen, Jukka – Raunio, Merja*: Siirtohinnoittelu. Alma Talent Oy. Helsinki 2006. (Karjalainen – Raunio 2006)
- Keinänen, Anssi – Väättänen, Ulla*: Empiirinen tutkimus – mitä ja milloin? Kokoomateoksessa Oikeustieteellinen opinnäyte – Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta, s. 246–271. Julkaistu Edilexissä 6.2.2016, www.edilex.fi/kirjat/16170. (Keinänen – Väättänen 2016)
- Kilpi, Lassi*: Tavanomaisesta oikeudesta vero-oikeudessa. Juhlajulkaisussa Matti Ylöstalo 1917–1987, suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja, C-sarja, N:o 21. Helsinki 1987. (Kilpi 1987)
- Kinnunen, Juha – Laitinen, Erkki K. – Laitinen, Teija – Leppiniemi, Jarmo – Puttonen, Vesa*: Avain laskentatoimeen ja rahoitukseen. KY-Palvelu Oy. Keuruu 2007. (Kinnunen et al. 2007)
- Knuutinen, Reijo*: Verosuunnittelua vai veron kiertämistä. Verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa. Talentum. Helsinki 2012. (Knuutinen 2012)
- Koivisto, Ida*: Johdatus hyvään hallintoon. Unigrafia Oy. Helsinki 2014. (Koivisto 2014)
- Kontkanen, Erkki*: Laki vai käytännöllinen järki? Lakimies 3/2004, s. 526–531. (Kontkanen 2004)

- Korpela, Jukka*: Jokamiehen oikeuksiin selvyyttä. Oikeus 2008 (37; 1), s. 93–97. (Korpela 2008)
- Koulu, Risto*: Pehmeän sääntelyn paradoksi: toisen paratiisi on toisen painajainen. Julkaistu Edilexissä 12.3.2009, www.edilex.fi/lakikirjasto/5898.pdf, viittauspäivä 23.9.2017. (Koulu 2009)
- Kukkonen, Matti – Walden, Risto*: Konsernin verosuunnittelu. WS Bookwell Oy. Juva 2010. (Kukkonen – Walden 2010)
- Knuutinen, Reijo*: Veron kiertäminen, veronkierto vai verolain kiertäminen – terminologinen tarkastelu. Verotus 2/2014, s. 169–177. (Knuutinen 2014)
- Knuutinen, Reijo*: Mitä on ns. aggressiivinen verosuunnittelu? Verotus 1/2015, s. 5–19. (Knuutinen 2015 a)
- Knuutinen, Reijo*: Vieraan pääoman vero-oikeudellinen uudelleenluokittelu etuyhteystilanteissa. Defensor Legis N:o 1/2015, s. 107–124. (Knuutinen 2015 b)
- Kuusiniemi, Kari – Ekroos, Aki – Kumpula, Anne – Vihervuori, Pekka*: Ympäristöoikeus. Alma Talent Oy. 2013. Teos on luettavissa Alma Talent Fokus -palvelussa. (Kuusiniemi et al. 2013)
- Laakso, Seppo*: Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta. Valtionhallinnon kehittämiskeskus. Helsinki 1990. (Laakso 1990)
- Launiala, Mika*: Prejudikaatti ja prejudikaattinormi. Edilex 2016/18. Edita Publishing Oy. Julkaistu 9.8.2016. (Launiala 2016)
- Li, Jinyan*: Soft Law, Hard Realities and Pragmatic Suggestions: Critiquing the OECD Transfer Pricing Guidelines. Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics, 1/2012, s. 71–89. (Li 2012)
- Lindroos-Hovinheimo, Susanna*: Oikeuden rajoilla. Unigrafia Oy. Helsinki 2014. (Lindroos-Hovinheimo 2014)
- Linnakangas, Esko – Immonen, Raimo – Puronen, Pertti*: Verotuskäytäntö 1998/4. KHO:n, KVL:n ja LO:n ennakkopäätökset. Kauppakaari Oy. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1999. (Linnakangas – Immonen – Puronen 1999)
- MacCormick, D. Neil – Summers, Robert S.*: Interpreting Statutes. A comparative Study. Taylor & Francis Group. New York, USA, 1991. (MacCormick – Summers 1991)
- Myrsky, Matti*: Prejudikaattien merkitys verotuksessa. 2., uudistettu painos. Kauppakaari. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 2002. (Myrsky 2002)
- Myrsky, Matti*: Ennakkopäätökset verotuksessa. Talentum. Helsinki 2011. (Myrsky 2011)

- Myrsky, Matti*: Suomen veropolitiikka. Talentum. Helsinki 2013. (Myrsky 2013)
- Myrsky, Matti*: Verolain tulkinnan kysymyksiä. Verotus 1/2016, s. 21–27. (Myrsky 2016)
- Myrsky, Matti – Svensk, Niko*: Vero-oikeuden oppikirja. Alma Talent Oy. 2016. (Myrsky – Svensk 2016)
- Neuvonen, Riku*: Tapaoikeus oikeuslähdeopissa. Lakimies 3/2006, s. 405–432. (Neuvonen 2006)
- Määttä, Kalle*: Verolakien tulkinta. Edita Publishing Oy. Porvoo 2014. (Määttä 2014)
- Määttä, Tapio* (toim.) – *Tolvanen, Matti – Väättä, Ulla – Kolehmainen, Antti – Myrsky, Matti – Keinänen, Anssi*: Oikeudellisen ajattelun perusteita. University of Eastern Finland. Oikeustieteiden laitos. Joensuu 2012. (Määttä et al. 2012)
- Määttä, Tapio*: Soft law kansallisen oikeuden oikeuslähteenä. Tutkimus oikeudellisen ratkaisun normipremissin muodostamisen perusteista ympäristöoikeudessa. Oikeustiede-Jurisprudentia 2005:XXXVIII, s. 337–460. (Määttä 2005)
- Pohjola, Matti*: Taloustieteen oppikirja. 1. painos. WSOY Oppimateriaalit. Helsinki 2008. (Pohjola 2008)
- Puronen, Pertti*: Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet. WSOYPro Oy. Helsinki, 2010. (Puronen 2010)
- Soikkeli, Lauri*: Luottamuksensuoja verotuksessa. WSOY Lakitieto. Vantaa 2003. (Soikkeli 2003)
- Tenhunen, Susanna – Kinnunen, Inari*: Käsikirja oikeudellisen tiedon hakijoille. Alma Talent Oy. Teos on luettavissa Alma Talent Fokus -palvelussa. Viimeisin päivitys 12.7.2017. (Tenhunen – Kinnunen 2017)
- Tikka, Kari*: Veron minimoinnista. Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja N:o 165. Förlagsbolaget Judex Kustannusyhtiö. Helsinki 1972. (Tikka 1972)
- Timonen, Pekka*: Ennakkotapaukset ja niiden merkitys oikeuslähteenä. Lakimiesliiton Kustannus 1987. (Timonen 1987)
- Tolonen, Hannu*: Oikeuslähdeoppi. WSOY Lakitieto. Vantaa 2003. (Tolonen 2003)
- Tuori, Kaarlo*: Kriittinen oikeuspositivismi. Werner Söderström Lakitieto Oy. Vantaa 2000. (Tuori 2000)

Virolainen, Jyrki – Martikainen, Petri: Tuomion perusteleminen. Talentum. Helsinki 2010. (Virolainen – Martikainen 2010)

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus: ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. WSOYpro. Helsinki 2011. (Äimä 2011)

Virallislähteet

HE 11/1965 laiksi verotuslain muuttamisesta.

HE 217/1995 laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

HE 131/1995 verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.

HE 107/2006 tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.

OECD:n malliverosopimus ja kommentaari 2014, engl. Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version. 15 July 2014, OECD Publishing.

OECD:n malliverosopimus 2014, suomennos. Tekstin on alkuperäisen malliverosopimuksen perusteella suomentanut neuvotteleva virkamies Anders Colliander.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010. OECD Publishing, Paris. (OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2010).

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. OECD Publishing, Paris. (OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2017).

OECD Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten. Anders Collianderin suomennos teoksesta Transfer Pricing Guidelines and Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 1995, updated 1996. Oy Edita Ab. Helsinki 1997. (OECD siirtohinnoitteluohjeet 1995, suomennos 1997)

Valtiovarainministeriö 2014: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n muuttamisesta. Luonnos 18.12.2014. Hanke VM161:00/2014. (VM 2014)

VaVM 22/2006, valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.

Verohallinnon kannanotto A177/200/2015.

Verohallinnon muistio 19.10.2007, diaarinumero 1471/37/2007.

Uutiset, tiedotteet ja muut julkaisut

Eduskunnan internet-sivut 16.9.2017,

https://www.eduskunta.fi/FI/tietoaeduskunnasta/kirjasto/aineistot/kotimainen_oikeus/kotimaiset-oikeuslahteet/Sivut/Yleista-oikeuslahteista-ja-oikeudellisesta-informaatiosta.aspx. (Eduskunnan internet-sivut 16.9.2017)

EY Global Tax Alert 9.6.2016: OECD Council approves changes to OECD Transfer Pricing Guidelines to incorporate BEPS reports.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/OECD_Council_approves_changes_to_OECD_Transfer_Pricing_Guidelines_to_incorporate_BEPS_reports/\\$FILE/2016_G_01491-](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/OECD_Council_approves_changes_to_OECD_Transfer_Pricing_Guidelines_to_incorporate_BEPS_reports/$FILE/2016_G_01491-161Gbl_OECD%20Council%20approves%20changes%20to%20OECD%20TP%20Guidelines%20to%20incorporate%20BEPS%20reports.pdf)

[161Gbl_OECD%20Council%20approves%20changes%20to%20OECD%20TP%20Guidelines%20to%20incorporate%20BEPS%20reports.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/OECD_Council_approves_changes_to_OECD_Transfer_Pricing_Guidelines_to_incorporate_BEPS_reports/$FILE/2016_G_01491-161Gbl_OECD%20Council%20approves%20changes%20to%20OECD%20TP%20Guidelines%20to%20incorporate%20BEPS%20reports.pdf), viittauspäivä 23.9.2017. (EY Global Tax Alert 9.6.2016)

Helsingin Sanomat 12.11.2015: Applen ja McDonald'sin verosuunnittelulle stoppi – OECD yrittää tukkia suuryritysten verotuksen porsaanreikiä.

<http://www.hs.fi/talous/a1447229142337>, viittauspäivä 16.9.2017. (Helsingin Sanomat 12.11.2015)

Helsingin Sanomat 2.12.2016: Verottaja hävisi kiistan Fortumin 136 miljoonan euron jälkiveroista siirtohinnoittelussa – ”Päätös ei perustunut tosiasioille”.

<http://www.hs.fi/talous/art-2000004891455.html>, viittauspäivä 16.9.2017. (Helsingin Sanomat 2.12.2016)

Helsingin Sanomat 2.2.2017: Danske Bank tekee nordeat – Suomen-toiminnoista aiotaan tehdä sivuliike.

<http://www.hs.fi/talous/art-2000005072032.html>, viittauspäivä 17.9.2017. (Helsingin Sanomat 2.2.2017)

Kauppalehti 1.12.2014: Verottaja: Lounasseteli on aikansa elänyt.

<https://www.kauppalehti.fi/uutiset/verottaja-lounasseteli-on-aikansa-elanyt/hayM9FNt>, viittauspäivä 17.9.2017. (Kauppalehti 1.12.2014)

Kauppalehti 16.1.2015: Riidat siirtohinnoittelussa jatkuvat.

<https://www.kauppalehti.fi/uutiset/riidat-siirtohinnoittelussa-jatkuvat/vsj4fMqR>, viittauspäivä 16.9.2017. (Kauppalehti 16.1.2015)

KHO:n tutkimusjulkaisuja 1/2009: Oikeusturvan todellisuus. Pyramiditutkimus hallintolainkäytön vaikuttavuudesta. (KHO:n tutkimusjulkaisu 1/2009)

OECD:n internet-sivut 16.9.2017, <http://www.oecd.org/about/>. (OECD:n internet-sivut 16.9.2017)

OECD:n BEPS Action 8–10 -loppuraportti: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Action 8–10 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris 2015. Saatavissa:

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>, viittauspäivä 18.9.2017. (OECD:n BEPS Action 8-10 -loppuraportti, 2015)

OECD:n BEPS Action 13 -loppuraportti: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris 2015. Saatavissa: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>, viittauspäivä 16.9.2017. (OECD:n BEPS Action 13 -loppuraportti, 2015)

OECD:n lehdistötiedote 9.10.2015: G20 finance ministers endorse reforms to the international tax system for curbing avoidance by multinational enterprises. Saatavissa: <http://www.oecd.org/tax/g20-finance-ministers-endorse-reforms-to-the-international-tax-system-for-curbing-avoidance-by-multinational-enterprises.htm>, viittauspäivä 16.9.2017. (OECD:n lehdistötiedote 9.10.2015)

OECD:n raportti "Better policies for better lives – The OECD at 50 and beyond". OECD, 2011. Saatavilla: <http://www.oecd.org/about/47747755.pdf>, viittauspäivä 16.9.2017. (OECD:n 50-vuotisjuhlaraaportti 2011)

OECD:n raportti "Judicial performance and its determinants: a cross-country perspective. OECD Economic Policy Papers No. 05. OECD Publishing. June 2013. Saatavilla: <https://www.oecd.org/eco/growth/FINAL%20Civil%20Justice%20Policy%20Paper.pdf>, viittauspäivä 18.9.2017. (OECD:n tuomioistuin selvitys 2013)

Oxford Bibliographies: Soft Law. <http://www.oxfordbibliographies.com/view/document/obo-9780199796953/obo-9780199796953-0040.xml#obo-9780199796953-0040-div1-0002>, viittauspäivä 16.9.2017. Viimeinen päivitys sisältöön 30.1.2014. (Oxford Bibliographies 2014)

Yle Uutiset 15.5.2014: Professori: Tuomareiden ammattitaito on keltoton. <https://yle.fi/uutiset/3-7241986>, viittauspäivä 18.9.2017. (Yle Uutiset 15.5.2014)

Yle Uutiset 31.1.2016: Yhtiö teki 50 miljoonan euron voitot sähkönsiirrosta Suomessa – verot lähes olemattomat. http://yle.fi/uutiset/yhtio_teki_50_miljoonan_euron_voitot_sahkonsiirrosta_suomessa_verot_lahes_olemattomat/8638094, viittauspäivä 16.9.2017. (Yle Uutiset 16.1.2015)

Oikeuskäytäntö

EUT

C-311/08, Société de Gestion Industrielle SA (SGI) vastaan Belgian valtio, annettu 21.1.2010.

Korkein hallinto-oikeus

KHO 1979-B-II-542
KHO 1981-B-II-529
KHO 1985-B-II-530
KHO 1986-B-II-577
KHO 1986-B-II-578
KHO 12.2.1990/483
KHO 1993-B-504
KHO 29.4.1994/1847
KHO 27.12.1999 T 4219

KHO 2002:26
KHO 2009:70
KHO 2010:73
KHO 2013:36
KHO 2013:84
KHO 2014:33
KHO 2014:119
KHO 2016:188

Keskusverolautakunta

KVL 2008/13
KVL 2012/21

Hallinto-oikeudet

Pohjois-Suomi

Nro	Annettu
13/0488/1	31.10.2013

Turku

Nro	Annettu
11/0525/3	31.8.2011
14/0727/3	17.12.2014
16/0619/3	2.11.2016

Helsinki

Nro	Annettu
02/0944/5	20.12.2002
03/0173/1	2.4.2003
03/0174/1	2.4.2003
03/1032/6	12.11.2003
04/0428/4	11.6.2004
05/0104/3	11.2.2005

Hämeenlinna

Nro	Annettu
12/0344/1	31.5.2012
13/0076/1	18.2.2013
14/0282/1	13.5.2014
14/0430/1	28.8.2014
14/0509/1	6.10.2014
14/0625/1	11.12.2014
15/0476/1	1.9.2015

Nro	Annettu
05/0511/4	4.5.2005
06/1012/3	8.8.2006
06/1258/4	10.11.2006
06/1641/3	29.12.2006
07/0334/3	5.3.2007
07/1523/6	31.12.2007

Nro	Annettu
08/0039/6	15.1.2008
08/1175/3	7.8.2008
09/0099/3	2.2.2009
09/0086/1	20.2.2009
09/0965/4	1.10.2009
11/0313/6	16.3.2011
11/0898/4	23.6.2011
11/1222/4	11.10.2011
11/1377/4	14.11.2011
12/0027/4	16.1.2012
12/0861/4	29.6.2012
12/1437/4	6.11.2012
12/1438/4	6.11.2012
13/0844/4	29.5.2013
13/1338/4	12.9.2013
13/1566/4	14.11.2013
13/1541/4	15.11.2013
14/0423/4	25.4.2014

Nro	Annettu
14/0498/4	20.5.2014
14/0508/4	20.5.2014
14/0623/4	18.6.2014
14/1103/4	10.10.2014
14/1121/4	22.10.2014
15/0250/4	19.3.2015
15/0303/4	9.4.2015
15/0440/4	2.6.2015
15/0558/4	31.7.2015
15/1073/4	19.11.2015
16/0189/4	23.2.2016
16/0501/4	29.4.2016
16/0574/4	16.5.2016
16/0688/4	10.6.2016
17/0018/4	10.1.2017
17/0087/4	10.2.2017
17/0467/4	20.6.2017

LYHENTEET

EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta (1968/360)
HaO	hallinto-oikeus
HE	hallituksen esitys
HL	hallintolaki (434/2003)
HLL	hallintolainkäyttölaki (586/1996)
KHO	korkein hallinto-oikeus
KVL	keskusverolautakunta
L	laki
OK	oikeudenkäymiskaari (4/1734)
PL	Suomen perustuslaki (731/1999)
TVL	tuloverolaki (1535/1992)
VerL	verotuslaki (482/1958)
VaVM	valtiovarainvaliokunnan mietintö
VML	laki verotusmenettelystä (1558/1995)

KUVIOT JA TAULUKOT

Kuvio 1. Siirtohinnoitteluoikaisua koskevien ratkaisujen määrä hallinto-oikeuksissa vuodesta 2002 vuoden 2017 heinäkuuhun.	51
Kuvio 2. Siirtohinnoitteluoikaisua koskevien ratkaisujen määrä hallinto-oikeuksien tuomiopiireittäin vuodesta 2002 vuoden 2017 heinäkuuhun.	52
Kuvio 3. OECD:n siirtohinnoitteluohjeistukseen viittaamisen yleisyys hallinto-oikeuksien ratkaisujen perusteluissa ajanjaksoittain vuodesta 2002 vuoden 2017 heinäkuuhun.	63
Kuvio 4. Viittauksen OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin sisältävien virkkeiden määrä hallinto-oikeuksien ratkaisujen perusteluissa vuodesta 2002 vuoden 2017 heinäkuuhun.	63
Taulukko 1. Aarnion oikeuslähteiden luokittelu.	14

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Siirtohinnoittelun tavoite kansainvälisessä verotuksessa on se, että useissa maissa toimivien yritysten voitot tulevat verotettavaksi niissä maissa, joissa yritysten aito liiketoiminta sijaitsee. Hieman kärjistäen tavoitteena on verotulojen oikeudenmukainen jakautuminen¹. Samalla tulisi kuitenkin varmistaa, että mikään tulo ei tule kah- teen kertaan verotetuksi. Kaksinkertaisen verotuksen riski olisi karhunpalvelus kan- sainvälisen liiketoiminnan edistämisessä².

Siirtohinnoittelussa yrityksen eri yksiköiden välisessä kaupankäynnissä on käytettä- vä markkinaehtoisia hintoja (ns. *markkinaehtoperiaate*). Markkinaehtoinen hinta tar- koittaa hintaa, joka kaupankäynnin kohteena olevasta hyödykkeestä olisi maksettu vapailla markkinoilla riippumattomien osapuolten välillä. Siirtohinnoittelun tavoit- teena on estää peitelty voitonsiirto eri maissa sijaitsevien, toisiinsa etuyhteydessä olevien yksiköiden välillä.³ Eri maissa toimivien yritysten ja konsernien olisi ilman siirtohinnoittelusääntelyä helppo siirtää hyödykkeiden yli- tai alihinnoittelulla kaikki verotettavat tulot siihen maahan, jossa verorasitus on matalin. Tämä ei ole fiskaalis- ten intressien mukaista niissä valtioissa, joissa liiketoiminnallinen arvo aidosti luo- daan.

Markkinaehtoperiaatteen sisältö on Suomen sisäisessä lainsäädännössä käytännössä täysin sääntelemätön. Verotusmenettelystä annetun lain (lyh. VML) 31.1 §:n mukaan verotettavaa tuloa on oikeus oikaista tilanteessa, jossa yrityksen eri yksiköt ovat teh- neet liiketoimen sellaisilla ehdoilla, joista riippumattomat osapuolet eivät olisi sopi- neet (ns. *siirtohinnoittelu-oikaisu*). Säännös ilmaisee siis velvollisuuden toimia mark- kinaehtoisesti mutta ei sisällä mitään ohjeistusta markkinaehtoisuuden sisällöstä. Säännös antaa siten paljon sijaa tulkinnalle, ja tulkintaerimielisyydet yritysten ja Ve-

¹ Ks. keskustelusta tarkemmin esim. Myrsky 2013, s. 320–322.

² Knuutinen 2012, s. 70.

³ Kukkonen – Walden 2010, s. 162 & Helminen 2017, 8. Kansainvälisen konsernin erityiskysymyksiä > Siirtohinnoittelu > kohdat ”Siirtohinnoittelut muodot” ja ”Markkinaehtoperiaate”.

rohallinnon välillä ovat realisoituneet satojen miljoonien arvoisina veroriitoina. Oikeustaistelut ovat näkyneet myös tiedotusvälineissä⁴.

VML 31.1 §:n erittäin laaja soveltamisala herättää kysymyksen oikeusvarmuudesta ja verovelvollisen oikeusturvasta. Jos markkinaehtoperiaatteen sisältö määräytyy käytännössä täysin lakia alemmantasoisin normeina, esimerkiksi ohjeistuksen ja vakiintuneiden käytäntöjen mukaan, onko kohtuullista odottaa verovelvollisten olevan tietoisia kaikista näistä normeista? Mitä normit tarkalleen ovat, ja miten niitä sovelletaan tuomioistuimissa? Vääräksi katsotusta siirtohinnoittelusta tyypillisesti langetettavat veronkorotukset ja viivästyskorot ovat ankara rangaistus tilanteissa, jotka ovat aidosti tulkinnanvaraisia.

Kymmenien miljoonien eurojen yllättävät tulonoikaisut liitännäisseuraamuksineen voivat ajaa suurenkin yhtiön kassakriisin partaalle. Siirtohinnoittelutulkinnoilla on myös veronsaajille suuri fiskaalinen merkitys – vuosina 2001–2004 siirtohinnoittelu-oikaisuja tehtiin yhteensä yli 300 miljoonan euron edestä⁵. Olisi sekä verovelvollisten että veronsaajien näkökulmasta soveliasta, että markkinaehtoisuuden pelisäännöt olisivat yksiselitteisemmät.

Aggressiivinen verosuunnittelu on ollut viime vuosina paljon esillä mediassa⁶. Merkittävää kansainvälistä huomiota ovat saaneet muutama vuosi sitten selvitykset, joiden mukaan Applen, McDonald'sin ja Amazonin kaltaiset kansainväliset suuryritykset maksavat yhteisöveroaa kannattavuuteensa nähden minimaalisen vähän⁷. Suomessa keskustelua on herättänyt esimerkiksi sähköverkkoyhtiön Carunan verosuunnittelu, joka on mahdollistanut operatiiviseen tulokseen nähden epäilyttävän alhaisen yhteisöveron maksamisen Suomeen⁸.

⁴ Esim. Helsingin Sanomat 2.12.2016 & Kauppalehti 16.1.2015.

⁵ HE 107/2006, s. 5.

⁶ Knuutinen 2015 a, s. 19 & Knuutinen 2014, s. 171.

⁷ Helsingin Sanomat 12.11.2015.

⁸ Yle Uutiset 31.1.2016.

OECD⁹ on 35 valtion muodostama yhteistyöjärjestö, jonka tehtävänä on edistää taloudellista ja sosiaalista hyvinvointia kaikkialla maailmassa¹⁰. Jäsenvaltioidensa lisäksi järjestöllä on yhteistyötä yli 100 muun valtion kanssa¹¹. Kansainvälisen verotuksen alalla yksi OECD:n tärkeimmistä saavutuksista on järjestön kehittämä malliverosopimus, johon perustui yli 3600 valtioiden välistä verosopimusta vuonna 2011¹².

OECD:n keskeisenä tavoitteena on kansainvälisen veronkierron ja aggressiivisen verosuunnittelun vaikeuttaminen¹³. Vuonna 2013 OECD ja G20-maat käynnistivät niin kutsutun BEPS-projektin, jolla verosääntelyä yhtenäistetään ja läpinäkyvyyttä lisätään entisestään, jotta yritykset eivät pääsisi siirtämään voittojaan keinotekoisesti maasta toiseen ilman veroseuraamuksia.¹⁴ BEPS-projektin loppuraportit julkistettiin lokakuussa 2015¹⁵.

Siirtohinnoittelussa BEPS-projektin lopputulokset näkyvät päivitettyinä siirtohinnoitteluohteina. OECD:n siirtohinnoitteluohteet ovat OECD:n malliverosopimuksen taustaa-aineistoa, jota käytetään vakiintuneesti siirtohinnoittelukysymysten tulkintalähteenä ympäri maailmaa. Ohjeilla on myös Suomessa keskeinen asema erityisesti markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa. Kansainvälisen soft law -aineiston käyttäminen siirtohinnoitteluohjeiden perusteluissa ei ole kotimaisen lainsäädännön näkökulmasta kuitenkaan ongelmatonta. Ohjeiden päivitetty versio julkistettiin virallisesti heinäkuussa 2017, joten ohjeisiin liittyvät kysymykset ovat hyvin ajankohtaisia.

Selvyyden vuoksi on syytä tarkentaa, että siirtohinnoittelua ei käytetä ainoastaan valtioiden verotuksellisten intressien valvontaan, vaan myös yritystalouden työkaluna. Yritystaloudessa siirtohinnoittelun tarkoituksena voi olla muun muassa informaation tuottaminen ylimmälle johdolle eri yksiköiden kannattavuudesta sekä yksiköiden

⁹ Organisation for Economic Co-operation and Development, suom. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö.

¹⁰ OECD:n internet-sivut 16.9.2017.

¹¹ OECD:n 50-vuotisjuhlaraaportti 2011, s. 8.

¹² OECD:n 50-vuotisjuhlaraaportti 2011, s. 12.

¹³ OECD:n 50-vuotisjuhlaraaportti 2011, s. 8 ja 14. Huom. Veronkierto ja verosuunnittelu ovat eri asioita. Veronkierto on laitonta, verosuunnittelu laillista (ks. tarkemmin Knuutinen 2014, s. 171). Vaikeasti määriteltävään välimaastoon sijoittuu ns. aggressiivinen verosuunnittelu, jona voidaan pitää muodollisesti laillista mutta lain tavoitteiden vastaista verojen välttelyä (Knuutinen 2015 a, s. 5).

¹⁴ OECD:n BEPS Action 13 -loppuraportti 2015, s. 3.

¹⁵ OECD:n lehdistötiedote 9.10.2015.

motivointi parempiin suorituksiin.¹⁶ Sekä verotuksessa että yritystaloudessa siirtohinnoittelulla on yleensä sama perustavoite: organisaation sisäisen kaupankäynnin järjestäminen markkinaehtoiseksi.

Samasta perustavoitteesta huolimatta verotukselliset ja liiketaloudelliset tavoitteet eivät ole kuitenkaan välttämättä täysin yhtenevät, joten verottaja ja yrityksen operatiivinen johto eivät ole aina yksimielisiä oikeasta siirtohinnoittelupolitiikasta. Yrityksen saattaakin olla viisasta suunnitella oma siirtohinnoittelupolitiikkansa verotusta ja omansa johdon raportointia varten¹⁷.

Oikeat siirtohinnat ovat taloustieteellisen teorian perusteella helpostikin asetettavissa, mutta tyypillisesti hyödykkeelle kohdistettavista kustannuksista on epätietoutta, varsinkin tarkalla tasolla¹⁸. Siirtohinnat voivat aidosti olla kiistanalaisia, joten ainakin verottajalla tulisi olla selkeä ja yhtenäinen linja niiden määrittämisessä. Linjan tulisi olla yksittäisissä asiakysymyksissä riittävän tarkka ja helposti selvitettävissä, mieluiten kirjallisista virallislähteistä.

1.2 Tutkimustehtävä ja aiheen rajaus

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää VML 31.1 §:ään perustuvien siirtohinnoitteluvoimakkaisuuksien oikeuslähteet. Lähestymistapoja on kaksi – lainopillinen ja empirinen. Lainopillisella lähestymistavalla tarkoitetaan perinteistä oikeusdogmaattista tarkastelua, jossa oikeuslähteet jäsennellään ja asetetaan keskinäiseen hierarkiaan voimassaolevan oikeuden mukaisesti¹⁹. Lähestymistapa on vahvasti *sollen*-painotteinen: oikeuslähteet jäsennellään siten kuin ne tulisi normatiivisesti hahmottaa – miten asioiden *tulisi* olla²⁰.

¹⁶ Horngren – Datar – Rajan 2012, s. 802.

¹⁷ Horngren – Datar – Rajan 2012, s. 815.

¹⁸ Holmström – Tirole 1991, s. 201.

¹⁹ Myrsky 2011, s. 181.

²⁰ *Sollen*-näkökulmasta eli ”pitämisen” näkökulmasta oikeutta analysoidaan ja kritisoidaan ikään kuin sisältä päin, oikeudellisen maailman asiantuntijana. *Sein*-näkökulmasta eli ”olemisen” näkökulmasta oikeudellisia käytäntöjä seurataan sosiologisemmalla otteella ikään kuin ulkopuolisen silmin. Jälkimmäisessä näkökulmassa oikeudelliset ilmiöt ja syy-seuraussuhteet pyritään kuvaamaan sellaisina kuin ne ovat, ilman varsinaista normatiivista kannanottoa oikeuden sisältöön. (Hirvonen 2011, s. 47 & Lindroos-Hovinheimo 2014, s. 10–11 & Tuori 2000, s. 271–273 ja s. 313–317)

Empiirisessä lähestymistavassa luodaan taas silmäys siihen, miten tuomioistuimet soveltavat VML 31.1 §:ää ja markkinaehtoperiaatetta käytännössä – miten asiat *ovat* (ns. *sein*-näkökulma)²¹. Tämän lähestymistavan tarkoitus on tuoda tutkimukseen riipaus realismia: teoreettiset oikeuslähteet ja lainkäytössä tosiasiallisesti sovelletut oikeuslähteet eivät ole välttämättä yksi yhteen²². Lisäksi koska markkinaehtoperiaate on lainsäädännöllisesti käytännössä täysin määrittelemättä, on perusteltua odottaa oikeuskäytännön nousevan tavanomaista suurempaan rooliin markkinaehtoperiaatetta koskevan oikeuden luomisessa²³. Tutkimuksessa analysoidaan systemaattisesti mittava määrä ensimmäisen valitusasteen ratkaisuja, mikä on ainutlaatuinen tutkimustapa siirtohinnoittelua koskevassa tutkimuksessa. Ratkaisuista saadaan arvokasta tietoa käytännön lainsoveltamisesta ja tuomioistuinten käsityksestä siitä, mihin niinkin arvokas hallintotoimi kuin siirtohinnoitteluoikaisu voidaan perustaa.

Sanottavia rajoituksia ei ole, joskin EU-oikeutta ei työn laajuuden vuoksi erikseen tarkastella. Siirtohinnoitteluoikaisuissa ei ole aiemmassa kotimaisessa tutkimuksessa havaittu erityisiä EU-oikeudellisia ongelmia²⁴.

1.3 Tutkimusmetodit ja lähdeaineisto

Tutkimuksessa hyödynnetään useampia metodeja. Tutkimuksessa jäsennellään oikeuslähteitä ja selvitetään hierarkioita niiden välillä (luku 3), jolloin tutkimusmetodina on oikeusdogmatiikka eli lainoppi²⁵. Lisäksi tutkimuksessa analysoidaan kattava määrä tuomioistuinratkaisuja (luku 4). Tutkimusote on tällöin empiirinen. Empiiri-

²¹ Sein-näkökulmasta huolimatta tuomioistuinten esittämiin perusteluihin otetaan paikoin kantaa. Sein- ja sollen-erottelu ei ole tutkimuksessa siis täydellinen.

²² Oikeuslähdeopit voidaan jakaa *normatiivisiin* ja *deskriptiivisiin*. Normatiivinen oikeuslähdeoppi antaa ohjeita siitä, miten oikeuslähteitä tulisi käyttää – deskriptiivisessä kuvataan oikeuslähteiden tosiasiallista käyttöä. (Tuori 2000, s. 174 & Määttä et al. 2012, s. 19 & Myrsky 2016, s. 24) Tämän tutkimuksen lainopillista lähestymistapaa voidaan pitää normatiivisena, empiiristä lähestymistapaa deskriptiivisluontoisena.

²³ Myrskyn mukaan vero-oikeudessa olisi yleisestikin enemmän sijaa realistiselle, empiirissävytteiselle tutkimukselle valtavirtaa edustavan oikeusdogmaattisen tutkimuksen rinnalle (Myrsky 2011, s. 182–184).

²⁴ Ks. tarkemmin esim. Helminen 2013 a, s. 211 ss. & Helminen 2016, s. 232.

²⁵ Lainopin keskeisimpänä tehtävänä on selvittää voimassa olevan oikeuden sisältö. Tehtävään kuuluu mm. oikeuslähteiden välisten hierarkioiden tutkimista ja epäselvien oikeudellisten kysymysten tulkitusta. Ks. tarkemmin esim. Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008, s. 20–21 & Hirvonen 2011, s. 24–25 & Koivisto 2014, s. 14.

nen tutkimusote sopii hyvin oikeuskäytännön tutkimiseen ja erityisesti sen selvittämiseen, onko viranomaisten toiminnassa kehittynyt sellaisia vakiintuneita käytäntöjä, joilla voitaisiin nähdä arvoa oikeudellisessa argumentaatiossa²⁶. Tuomioistuinratkaisujen perusteluissa käytettäviä oikeuslähteiden käyttöön liittyviä lauseita ja sanavalintoja analysoidaan ja kvantifioidaan. Lainoppia ja empiirisiä löydöksiä myös yhdistellään, jotta saataisiin mahdollisimman eheä ja realistinen kuva siitä, mihin oikeuslähteisiin siirtohinnoitteluoikaisuja perustetaan. Lopputulosta voidaan luonnehtia deskriptiiviseksi väitökseksi siirtohinnoitteluoikaisujen normilähteistä.

Lainopillisessa jaksossa lähdeaineistona käytetään pääasiassa lakia, lain esitöitä sekä aiheeseen liittyvää oikeuskirjallisuutta, viranomaisten kannanottoja ja soft law -ainesta. Oikeuskäytäntöä analysoivassa jaksossa pääasiallisen lähdeaineiston muodostavat 14 ratkaisua korkeimmasta hallinto-oikeudesta sekä 58 ratkaisua hallinto-oikeuksista. Hallinto-oikeuksien ratkaisut ovat salassa pidettäviä, mutta ne saatiin tutkimuslupahakemuksin tähän tutkimukseen analysoitavaksi. Tutkimuksessa ei paljasteta ratkaisuista ilmeneviä liikesalaisuuksia tai tietoja verovelvollisista.

Tietopyyntö VML 31.1 §:ää koskevien ratkaisujen saamiseksi lähetettiin kaikkiin Suomen kuuteen hallinto-oikeuteen: Helsinkiin, Hämeenlinnaan, Itä-Suomeen, Pohjois-Suomeen, Turkuun ja Vaasaan. Itä-Suomen ja Vaasan hallinto-oikeuksista VML 31.1 §:ää koskevia ratkaisuja ei ollut kyselyhetkellä annettu. Muista tuomioistuimista ratkaisuja saatiin, joskin tiedonhaun teknisten rajoitteiden vuoksi tutkimuksessa on mukana ainoastaan vuoden 2001 jälkeen annettuja ratkaisuja. Tutkimusotoksesta karsittiin ratkaisut, joissa VML 31.1 § on sinänsä mainittu ratkaisun perusteluissa, mutta säännöstä ei ole tosiasiallisesti sovellettu tai asia on esimerkiksi menettelyvirheen vuoksi palautettu Verohallintoon.

KHO on tiedustelujen mukaan julkistanut kaikki siirtohinnoittelua koskevat asiaratkaisunsa, joten tutkimusaineistona päätettiin käyttää suoraan julkista materiaalia.

²⁶ Keinänen – Vääänen 2016, s. 251

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksessa on viisi päälukua. Johdannon jälkeisessä luvussa (luku kaksi) selvennetään yleistä oikeuslähdeoppia ja oikeuslähdeopillisia erityispiirteitä verotuksessa. Luku toimii teoreettisena viitekehyksenä koko tutkimukselle – luvussa tarkennetaan keskeinen oikeuslähdeopillinen terminologia ja oikeuslähteiden käyttöön liittyvät avainkysymykset.

Kolmannessa luvussa selvitetään siirtohinnoitteluoikaisun oikeuslähteet *de jure*. Luvun tutkimusmetodi on lainopillinen: tavoitteena on selventää kunkin normilähteen keskeinen sisältö ja jäsenellä oikeuslähteet selkeään hierarkkiseen järjestykseen toisiinsa nähden. Neljännessä luvussa lainopilliset silmälasit otetaan pois ja tarkastellaan, miten tuomioistuimissa on käytetty oikeuslähteitä siirtohinnoitteluoikaisuisissa *de facto*. Huomio on tällöin ratkaisujen perusteluissa – mitä oikeuslähteistä on tuotu esiin ja mitä on jäänyt sanomatta. Tutkimuksessa on siis selkeä kahtiajako lainopillisen ja empiirisen näkökulman väillä. Jako ei ole kuitenkaan ehdoton – lainopillisessa luvussa viitataan oikeuskäytäntöön ja oikeuskäytäntöluvussa lainopillisiin pohdintoihin silloin kun se on katsottu kerrontaa tukevaksi.

Viidennessä luvussa esitetään kokoavia päätelmiä sekä lainopillisesta että empiirisestä näkökulmasta. Tavoitteena on esittää mahdollisimman realistinen tulkinta siitä, mikä on siirtohinnoitteluoikaisuisissa käytettävä oikeuslähdeoppi – mikä on nykytila ja missä voisi olla kehitettävää tai enemmän selvitettävää.

2 OIKEUSLÄHDEOPILLINEN VIITEKEHYS

2.1 Yleisesti oikeuslähteistä ja oikeuslähdeopeista

Tämän tutkimuksen tavoitteena on jäsenellä siirtohinnoitteluoikaisun oikeuslähteet eli ne normilähteet, joihin siirtohinnoitteluoikaisut voidaan perustaa. Tässä luvussa selvennetään keskeinen käsitteistö ja rakennetaan teoreettinen viitekehys niille oikeuslähdeopillisille kysymyksille, jotka ovat tutkimusaiheen kannalta keskeisiä. Luku on jaettu kahteen alalukuun. Tässä ensimmäisessä alaluvussa perehdytään oikeuslähdeoppeihin yleisesti. Päähuomio on Aarnion perusteoriassa, joka on Suomessa yleisesti hyväksytty ja sovellettu. Toisessa alaluvussa käydään läpi oikeuslähteisiin liittyviä erityispiirteitä vero-oikeuden alalla, koska oikeuslähteitä ei käytetä kaikilla oikeudenaloilla täysin samoin.

Oikeuslähteet ovat informaatiolähteitä, jotka ilmaisevat oikeuden sisällön. Kysymys on siis voimassa olevan oikeuden hahmottamisesta – mitkä ovat oikeudet ”lähteet”.²⁷ Tärkeimpiä oikeuslähteitä ovat lait ja muut säädökset, mutta myös muulla aineistolla on oikeudellista merkitystä²⁸. *Oikeuslähdeoppi* voi tarkoittaa useita eri asioita, mutta tyypillisesti oikeuslähdeopeissa pyritään jäsentelemään mahdollisimman tyhjentävästi kaikki oikeudellisen ongelmanratkaisun yläpremissit eli juttuihin sovellettavat normit. Lisäksi punnittavana ovat kunkin oikeuslähteen painoarvo ja oikeuslähteiden keskinäinen etusijajärjestys.²⁹

Aulis Aarnio ja Aleksander Peczenik ovat jaotelleet oikeuslähteet kolmeen luokkaan niiden velvoittavuuden mukaan (*”oikeuslähteiden perusluokitus”*): vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin³⁰. Jaottelu on vakiinnuttanut asemansa suomalaisessa lakimieskunnassa³¹. Jaottelun pääpiirteet käydään tässä jaksossa läpi siten kuin Aarnio on sen esittänyt. Lisäksi teoriasta esitetään valikoivasti muiden oikeustieteilijöiden tulkintoja.

²⁷ Laakso 1990, s. 63 & Tuori 2000, s. 174.

²⁸ Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008, s. 33. Ks. myös Myrsky 2011, s. 18.

²⁹ Ks. Tolonen 2003, s. 1–3 & Tuori 2000, s. 174 & Myrsky 2016, s. 23–24 & Eduskunnan internet-sivut 16.9.2017, jakso ”Oikeudelliset informaatiolähteet ja oikeuslähdeoppi”.

³⁰ Aarnio 1982, s. 94–96.

³¹ Esim. Lindroos-Hovinheimo 2014, s. 13.

2.1.1 Vahvasti velvoittavat oikeuslähteet

Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat laki ja maantapa. Nämä oikeuslähteet ovat Aarnion argumentaatiossa vahvasti velvoittavia siksi, että niiden sivuuttamisesta seuraa virkavastuu.³² Lain asema normilähteenä on kiistaton ja perustuu suoraan perustuslakiin (PL 2.3 §, *oikeusvaltioperiaate*). Tuomioistuinlain (673/2016) 9:1.1:ssä säädetään, että tuomaria sitoo hänen tuomiovallassaan vain laki. Maan tavan eli tavanomaisen oikeuden asema on horjuvampi. Aarnio toteaa, että tällaista vakiintunutta ja yleisesti velvoittavaksi ja kohtuulliseksi koettavaa käytäntöä voidaan soveltaa tilanteissa, joissa lakia ei ole.³³

Esimerkkinä tavanomaisesta oikeudesta voidaan mainita erilaiset kauppatavat³⁴ ja jokamiehenoikeudet³⁵. Tavanomaisen oikeuden olemassaolon osoittaminen on perinteisesti katsottu haasteelliseksi, koska tyypillisesti tapaoikeutta ei ole kirjattu mihinkään virallislähteisiin ja lisäksi sen sisältö on aina tulkinnanvaraista³⁶. Nykyään tavanomaista oikeutta tulkitaan tosin yhä enemmän kirjallisista lähteistä, mihin liittyy vahvasti kysymys tavanomaisen oikeuden positivoitumisesta³⁷. Tuorin mukaan tavanomaisen oikeuden asema itsenäisenä oikeuslähteenä voidaan tämän vuoksi toisaalta kyseenalaistaa, koska se vaikuttaa enää ainoastaan sellaisten kirjallisten oikeuslähteiden kuin oikeuskäytännön ja oikeuskirjallisuuden välityksellä³⁸.

Maan tavasta säädettiin pitkään OK 1:11:ssä, jonka mukaan tuomiot tuli perustaa lakiin. Silloin kun säädettyä lakia ei ollut, maan tavan tuli olla ohjeena ratkaisutoiminnassa. OK 1:11:n historiallinen perusta on Ruotsi-Suomen aikaisissa Olaus Petrin tuomarinohjeissa, joissa maan tavan asema sitovana oikeuslähteenä tunnustettiin³⁹. Maan tavan velvoittavuuden on perinteisesti katsottu perustuneen juuri OK 1:11:een⁴⁰. Maan tapaa koskeva kohta OK 1:11:ssä poistettiin kuitenkin vuonna 2016 (muutossäädös 683/2016), joten muodollinen lainsäädännöllinen tuki tavanomaisel-

³² Aarnio 1982, s. 95.

³³ Aarnio 1982, s. 95.

³⁴ Aarnio 1982, s. 95.

³⁵ Korpela 2008, s. 93–94.

³⁶ Tolonen 2003, s. 24.

³⁷ Neuvonen 2006, s. 406.

³⁸ Tuori 2000, s. 175.

³⁹ Neuvonen 2006, s. 408.

⁴⁰ Laakso 1990, s. 65–66 & Karhu 2003, s. 793 & Tolonen 2003, s. 144–145.

le oikeudelle on poistettu. Tilanteet, joissa tavanomaista oikeutta on sovellettu vahvasti velvoittavana oikeuslähteenä lain asemasta, ovat nykyaikana olleet muutoinkin erittäin harvassa ja ovat vähentyneet kaiken aikaa lainsäädännön lisääntyessä ja tarkentuessa⁴¹.

Tavanomaisella oikeudella on eri oikeudenaloilla eriasteinen asema. Esineoikeudessa ja kansainvälisessä oikeudessa tavanomaisella oikeudella on edelleen keskeinen merkitys oikeuslähteenä⁴². Prosessioikeudessa tavanomaisella oikeudella oli vielä 1900-luvun puolivälin paikkeilla tärkeä merkitys oikeuslähteenä, mutta tätä nykyä lainsäädännön tarkennuttua enää vain muutamat oikeussäännöt perustuvat tavanomaiseen oikeuteen⁴³.

2.1.2 Heikosti velvoittavat oikeuslähteet

Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lainvalmistelutyöt ja tuomioistuinratkaisut. Näiden oikeuslähteiden sivuuttaminen ei aiheuta virkavastuuta, mutta niiden sisällön vastaiselle ratkaisulle odotetaan perusteluita. Aarnio perustelee tätä sillä, että ratkaisujen odotetaan olevan perusteltuja ja ratkaisun voidaan katsoa olevan perusteltu vain silloin, kun tarjolla olevat oikeuslähteet on asianmukaisesti hyödynnetty.⁴⁴ Jutun ratkaisevan tuomarin on rationaalista pyrkiä suojaamaan ratkaisuaan perustelemalla miksi hän on poikennut sovellettavalle normille asetetusta oikeusohjeesta⁴⁵.

Lainvalmistelutöiden eli lain esitöiden avulla pyritään selvittämään, mihin lainsäätäjällä on lailla pyrkinyt⁴⁶. Esitöillä viitataan erityisesti eduskunnan valiokuntien lausuntoihin ja mietintöihin sekä hallituksen esitysten perusteluihin⁴⁷. Esitöihin kuuluvat lisäksi muun muassa eri ministeriöiden asettamien työryhmien lausunnot, oikeusmi-

⁴¹ Ks. esim. Tuori 2000, s. 175 & Eduskunnan internet-sivut 16.9.2017, jakso ”Laki ja maan tapa”.

⁴² Kuusiniemi et al., 2013, I Perusteet > 5. Ympäristöoikeudelliset kansainväliset kytkennät > Kansainvälinen ympäristöoikeus > Kansainvälisen ympäristöoikeuden perusteita > Kansainvälinen ympäristöoikeus osana kansainvälistä oikeutta > Tapa (kohta päivitetty 30.4.2013).

⁴³ Frände et al. 2016, I Johdatus prosessioikeuteen > 3. Prosessioikeuden oikeuslähteet, normit ja peruskäsitteet > Oikeuslähteet > Säädännäinen ja tavanomainen oikeus > Maantapa (kohta päivitetty 31.5.2016).

⁴⁴ Aarnio 1982, s. 95.

⁴⁵ Tolonen 2003, s. 24.

⁴⁶ Virolainen – Martikainen 2010, s. 386–387.

⁴⁷ Husa – Pohjolainen 2014, s. 16–17.

nisteriön lainvalmisteluosaston julkaisut ja valtiopäiväasiakirjoihin sisältyvät eduskunnan täysistuntokeskustelut. Mitä myöhäisempää valmisteluaineisto on, eli mitä lähemmäksi varsinaisen lain hyväksymistä se ajallisesti sijoittuu, sitä arvokkaampana tulkinta-aineistona kyseistä aineistoa pidetään muihin esitöihin verrattuna⁴⁸.

Tuomioistuinratkaisuksista keskeisimpiä ovat *ennakkopäätökset* eli *prejudikaatit*, jotka toimivat oikeusohjeena myöhemmissä samankaltaisissa tapauksissa⁴⁹. Tarkkaan ottaen ennakkopäätöksellä tarkoitetaan sitä oikeussääntöä tai -periaatetta, jota ratkaisun kohteena olevaan tapaukseen on sovellettu ja joka muodostaa edellä tarkoitetun oikeusohjeen⁵⁰. Tavallisimmin ennakkopäätöksiksi katsotaan ainoastaan ylimpien oikeusasteiden (KKO/KHO) ratkaisut⁵¹. Ohjaavassa mielessä niillä katsotaan ainakin olevan eniten painoarvoa⁵². Ennakkopäätös voi olla kuitenkin mikä tahansa tuomioistuinratkaisu, jolla on myöhempää ohjaavaa vaikutusta lainkäytössä⁵³.

Lainopillisessa mielessä voi olla hankala hahmottaa, mitä tuomioistuinratkaisujen ”ohjaavuus” tarkoittaa. Tässä jouduttaneen liukumaan puhtaan lainopillisesta velvoittavuudesta kohti tosiasiallista velvoittavuutta. Ennakkopäätökset eivät ole vahvasti velvoittavaa oikeutta, mutta tosiasiallisesti niiden ohjausvaikutus on vahva⁵⁴.

Ohjausvaikutukselle on monia perusteita. Ylioikeuksilla on tavallisesti parhaat edellytykset tutkia ja analysoida oikeustila kattavasti, joten niiden antamien ennakkopäätösten argumentteja on lähtökohtaisesti järkevää seurata⁵⁵. Prejudikaattien velvoittavuutta voidaan arvioida myös tuomarille asetettavien odotusten näkökulmasta: vaikka muodollista velvoitetta aiemmin asetetun ratkaisulinjan seuraamiseen ei ole, ”hyvän” tuomarin voidaan odottaa ratkaisevan jutun samansuuntaisesti edeltävän oike-

⁴⁸ Virolainen – Martikainen 2010, s. 386–387.

⁴⁹ Aarnio 1989, s. 231 & Launiala 2016, s. 1.

⁵⁰ Termiä ennakkopäätös ei sovi sekoittamaan *ennakkotapaukseen*, jolla viitataan ratkaisun tosiseikastoon. Arkisessa kielenkäytössä termejä sekoitetaan ahkerasti. (Aarnio 1989, s. 231. Ks. myös Launiala 2016, s. 2.)

⁵¹ Aarnio 1989, s. 231 & Launiala 2016, s. 1.

⁵² Tenhunen – Kinnunen 2017, I Oikeuden informaatiolähteistä ja tiedonhaun piirteistä > 1. Oikeudelliset informaatiolähteet – tietoa oikeuslähteiden sisällöstä > Oikeuslähteet.

⁵³ Aarnio 1989, s. 231.

⁵⁴ Ks. Launiala 2016, s. 1.

⁵⁵ Ks. Launiala 2016, s. 2.

uskäytännön kanssa esimerkiksi yhdenvertaisuuteen tai ennustettavuuteen liittyvistä syistä⁵⁶.

2.1.3 Sallitut oikeuslähteet

Sallittuja oikeuslähteitä ovat yleiset oikeusperiaatteet, moraaliperiaatteet, oikeustiede (oikeuskirjallisuus) ja reaaliset argumentit. Aarnio lisää myös oikeushistoriallisten, oikeusvertailevien ja oikeussosiologisten perusteluiden sekä tapauskohtaisen ”asian luonnon” ansaitsevan maininnan sallittuina oikeuslähteinä.⁵⁷

Pehmeä sääntely eli *soft law* ei kuulu mihinkään luokkaan Aarnion perusteoriassa. Soft law ei ole yksiselitteisesti määriteltävissä, mutta laveasti se voidaan määritellä kirjalliseksi, normatiivisen luontoiseksi mutta sitomattomaksi sääntelyksi⁵⁸. Kansainvälisessä oikeudessa soft law mainitaan monesti yhtenä oikeuslähteenä⁵⁹. Suomen oikeusjärjestyksessä sitä voidaan sinänsä pitää oikeuslähteenä, mutta lähtökohtaisesti ainoastaan sallittuna oikeuslähteenä⁶⁰. Voidaan kiistellä, onko soft law ”sääntelyä” ensinkään, mutta monessa yhteydessä sillä on todettu vahvaa tosiasiallista sitovuutta. Tyypillisesti soft law -sääntelyä tuottavat valtiot ja yksityiset tahot osana kansainvälistä yhteistyötä.⁶¹

Reaaliset argumentit Aarnio rinnastaa teleologisiin perusteisiin, jolloin huomio kiinnitetään oikeudellisen tulkinnan tavoitteisiin ja niihin seurauksiin, joita tietyn tulkintavaihtoehdon valinnasta voi aiheutua⁶². Tällaisessa reaalisessa harkinnassa tulkinnan painopiste on ”tosiasiamailmassa”, ei niinkään abstraktissa oikeudellisten ylälauseiden maailmassa. Vaikka reaalin argumentointi katsotaan oikeuslähteeksi, selvää on, että tällainen harkinta voi liukua jo varsin kauas ”oikeudesta” siinä mielessä kuin ymmärrämme oikeuden nykypäivän oikeuspositivistisilla standardeilla.

⁵⁶ Ks. Timonen 1987, s. 87–93.

⁵⁷ Aarnio 1982, s. 96.

⁵⁸ Oxford Bibliographies 2014.

⁵⁹ Määttä 2005, s. 342.

⁶⁰ Koulumäki 2009, s. 130 & Määttä 2005, s. 383–384.

⁶¹ Druzin 2017, s. 361–362.

⁶² Aarnio 1989, s. 218.

Yleisten oikeusperiaatteiden painoarvo on kasvanut sitten 1980-luvun, jolloin Aarnion teoria valtasi alaa⁶³. Periaatteista ei välttämättä säädetä laissa lainkaan, mikä tekee osasta niistä luonteeltaan epämuodollisia⁶⁴. Ja vaikka periaate saisikin tunnustuksen laissa, sen sisällöstä ei kovinkaan usein säädetä tarkasti. Oikeusperiaatteiden tulkinta ja soveltamisala ammentavatkin voimansa suuressa määrin institutionalisoidun oikeuden ulkopuolelta⁶⁵.

Oikeusvertailevissa argumenteissa on kysymys siitä, että Suomen oikeuteen haetaan tulkinta-apua vieraan maan oikeudesta tai kenties kansainvälisestä oikeudesta. Sopii muistaa, että suomalainen viranomaislainen voi toki soveltaa ainoastaan sisäistä lainsäädäntöämme – hän ei voi suoraan siis tukeutua esimerkiksi kansainvälisen sopimuksen määräyksiin päätöksenteossaan. Sopimus voi kuitenkin tarjota merkittävää tulkinta-apua sisäisen lainsäädännön soveltamisessa.⁶⁶

Oikeuden ja muun yhteiskuntatietouden raja on sallituissa oikeuslähteissä hyvin häilyvä. Tolonen keskittyy tähän omassa teoriassaan, jonka mukaan tuomari ei tulkinnanvaraisissa tilanteissa pysty tekemään ratkaisua yhteiskuntatodellisuudesta irrallaan ja ainoastaan puhtaaseen oikeusainekseen perustuen⁶⁷. Oikeudelliseen ratkaisutoimintaan välittyy väistämättä myös ei-oikeudellista ainesta. Positiivista oikeutta määrittelevät oikeuslähdeopit asettuvat tästä näkökulmasta nurinkuriseen valoon: jos voimassa olevaa oikeutta ei pystytä tyhjentävästi määrittelemään, onko opeista tosielämän ratkaisutilanteessa mitään hyötyä?

2.1.4 Kahtiajako auktoritatiivisiin ja aineellisiin perusteluihin

Aarnio jaottelee oikeuslähteet paitsi niiden velvoittavuuden mukaan myös sen perusteella, perustuuko oikeuslähteen merkitys sen arvovaltaan vai oikeuslähteen aineellisiin perusteluihin. Lailla, lakien esitöillä, tuomioistuinratkaisuilla ja oikeustieteellä on auktoriteettiasema, koska niistä kullakin on yhteiskunnassa tietty institutionaalinen

⁶³ Esim. Tolonen 2003, s. 25.

⁶⁴ Aarnio 1989, s. 99.

⁶⁵ Aarnio 1989, s. 99–100.

⁶⁶ Aarnio 1989, s. 235–236.

⁶⁷ Tolonen 2003, s. 66–68.

merkitys. Maan tavan, yleisten oikeusperiaatteiden, moraaliperiaatteiden ja reaalisten argumenttien asema oikeuslähteenä taas perustuu ainoastaan niiden sisällölliseen viisauteen.⁶⁸ Aarnion luokittelu käy ilmi taulukosta 1.

Oikeuslähdeoppeja on moneksi. Ne ovat kaikki oikeustieteen tuotosta, joten ne eivät velvoita lainsoveltajaa ja ovat muutoinkin riitautettavissa⁶⁹. Voimme vallan hyvin esimerkiksi hylätä ajatuksen yhdestä hierarkkisesta oikeusjärjestyksestä ja hahmottaa oikeutemme pluralistisena järjestelmänä. Oikeudellinen pluralismi tarkoittaa tilannetta, jossa tietyllä alueella on voimassa useampia oikeusjärjestyksiä. Esimerkiksi EU-oikeuden ja oikeudellisesti sitomattoman soft law'n voidaan katsoa muodostavan omat oikeusjärjestyksensä kansallisen oikeusjärjestyksemme rinnalla.⁷⁰ Yhtä lailla voimme oikeusrealistisessa hengessä kysyä, ovatko yleisen tunnustuksenkin saaneet oikeuslähdeopit vain teoreettisia malleja ja perustuuko todellinen lainkäyttö aivan muuhun. Näin voi olla. Aarnion perusteoria luo tälle tutkimukselle kuitenkin sopivan viitekehyksen, joten enimmäkseen siihen viitataan jäljempänä.

	<i>Vahvasti velvoittavat</i>	<i>Heikosti velvoittavat</i>	<i>Sallitut</i>
<i>Auktoriteetti- perusteet</i>	Laki	Lain esityöt Oikeuskäytäntö	Oikeustiede
<i>Aineelliset perusteet</i>	Tavanomainen oikeus		Yleiset oikeus- periaatteet Reaaliset ja oikeusvertailevat argumentit

Taulukko 1. Aarnion oikeuslähteiden luokittelu.

⁶⁸ Aarnio 1982, s. 96–97.

⁶⁹ Ks. tarkemmin Määttä 2014, s. 16.

⁷⁰ Koulumäki 2009, s. 119 ja 128.

2.2 Verotuksen oikeuslähdeopin pääpiirteet

Oikeuslähdeopin on yleensä katsottu oikeudenalasta riippumattomiksi teorioiksi, mutta tosiasia on, että oikeuslähteiden painotukset, sallittujen oikeuslähteiden joukko ja oikeuslähteiden käyttösäännöt vaihtelevat oikeudenaloittain⁷¹. Vero-oikeudessa keskeisenä periaatteena on, että kaiken verotuksen on perustuttava lakiin. Vahvan lakisidonnaisuuden ohella vero-oikeus on toisaalta hyvin ennakkopäätöspainotteista. Verotuksen alalla keskeisin merkitys on KHO:n ratkaisuilla, mutta myös muiden ratkaisuinstantssien antamilla ratkaisuilla voi olla prejudikaattiarvoa. Tosiasiallisesti vahva ohjausvaikutus on myös vakiintuneella verotuskäytännöllä, josta määrää käytännössä Verohallinto. Näihin kysymyksiin perehdytään ohessa.

2.2.1 Vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate ja laintulkinta

Nullum tributum sine lege on kansainvälisesti tunnettu periaate, jonka mukaan verosta tulee säätää lailla eikä verosäännöksiä ole lupa soveltaa laajentavasti tai analogisesti⁷². Suomalainen versio tästä periaatteesta on kodifioitu perustuslain 81.1 ja 121.3 pykäliin, joiden mukaan verosta ja veron suuruuden perusteista tulee säätää lailla⁷³. Nämä säännökset muodostavat *vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen*⁷⁴. Lainkohtia vahvistavat vielä PL 2.3 §, jonka mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia (*oikeusvaltioperiaate*)⁷⁵, ja PL 118 §, jonka mukaan virkamiehet vastaavat virkatoimiensa lainmukaisuudesta (*virkevastuu*).

Vero-oikeudellista legaliteettiperiaatetta perustelee parhaiten oikeusvarmuus: yksiselitteinen ja täsmällinen laki takaa ennustettavat ja yhdenmukaiset ratkaisut parhai-

⁷¹ Määttä 2005, s. 341. Ks. myös Myrsky 2011, s. 23 & Määttä 2014, s. 9.

⁷² MacCormick – Summers 1991, luku ”X Interpretation with Regard to the Character of the Statute”, alaluku ”1 The Nature of the Substantive Law Field”, kohta 2.

⁷³ PL 81.1 § velvoittaa valtiota ja 121.3 § kuntia. Säännöksillä on hieman eroavista sanamuodoista huolimatta verovelvollisen kannalta sama merkityssisältö (Jyränki – Husa 2012, s. 263; Soikkeli 2003, s. 78).

⁷⁴ Ks. esim. Soikkeli 2003, s. 75–76.

⁷⁵ Ks. tarkemmin esim. Äimä 2011, s. 67.

ten. Legaliteettiperiaatetta tukevat Suomen valtiosääntöön kuuluvat demokratiaperiaate ja oppi valtiovallan kolmijaosta.⁷⁶

Tulkinta on merkityssisällön antamista kirjallisille ilmaisuille. Vero-oikeudellisessa legaliteettiperiaatteessa laintulkinnan odotetaan lähtökohtaisesti perustettavan säännöksen sanamuotoon⁷⁷. Tiukka sanamuotoon pidättäytyminen kuulostaa ankaralta ja asettaa korkeat laatuvaatimukset erityisesti lainsäädäntötyölle. Lainsoveltaja voidaan nähdä tässä asetelmassa subsumptioautomaattina, joka soveltaa sääntöjä sanantarkasti ja ainoastaan kielellisten rajoitusten puitteissa. Hän ei luo oikeutta eikä ota tulkinnassaan huomioon ratkaistaviensa tapausten erityispiirteitä. Tällaista lainsoveltamistapaa voidaan luonnehtia *formalistiseksi*.⁷⁸ Soveltamistavan taustalla voidaan nähdä ideologia vallan kolmijaosta, jonka puhtaimmassa muodossa oikeutta luo lainsäätävä ja oikeutta jakaa tuomioistuinlaitos eikä näiden instituutioiden sovi astua toistensa vastuualueille.

Formalistisen tulkinnan vastakohtana voidaan nähdä *realistinen* soveltamistapa, jossa normilauseita voidaan tiettyjen arvostusten perusteella tulkita laajentavasti tai supistavasti taikka esimerkiksi analogiaa käyttäen⁷⁹. Ratkaistavien tapausten erityispiirteitä voidaan ottaa tulkinnassa huomioon. Realistisesta näkökulmasta vero-oikeudelliseen legaliteettiperiaatteeseen laskettava analogiakielto ei ole ehdoton: tarkkaan rajatuissa tilanteissa tietty taloudellinen ilmiö voidaan rinnastaa toiseen laissa mainittuun taloudelliseen ilmiöön esimerkiksi taloudellisen yhdenmukaisuuden tai neutraliteettiperiaatteen perusteella ja siten lukea esimerkiksi tietyn säännöksen soveltamisalaan⁸⁰. Realistisen soveltamistavan mukaisessa laintulkinnassa ei myöskään pitäydytä ainoastaan lain sanamuodossa, vaan lainsäätäjän tahtoa jäljitetään tyypillisesti esimerkiksi lain esitöistä. Verotuksessa keskeisimpinä esitöinä voidaan pitää hallituksen esityksiä.⁸¹

⁷⁶ Iivonen 2011, s. 307 & Soikkeli 2003, s. 81 ja 83.

⁷⁷ Soikkeli 2003, s. 79–80.

⁷⁸ Tikka 1972, s. 125.

⁷⁹ Tikka 1972, s. 125–127.

⁸⁰ Tikka 1972, s. 139–141 & Soikkeli 2003, s. 89.

⁸¹ Soikkeli 2003, s. 96–97.

Vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen tulkintaan ei ole annettu perustuslaissa tai muualla laissa ”käyttösääntöjä”, joten tulkinta on monelta osin tapauskohtaista ja toisaalta vakiintuneisiin käsityksiin perustuvaa. Oikeuskirjallisuudessa periaatteeseen näytetään suhtauduttavan pikemminkin realistisesti kuin formalistisesti⁸². Periaatteen suojelluimpana ydinalueena voidaan pitää sitä, että verotuksella tulee aina olla selvä lakiperusta. Tulkintavapaata se ei kuitenkaan ole.

Vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen historiallinen tavoite on ollut tuomioistuinten ja muiden viranomaisten mielivallan kaitseminen, mutta nykyisin periaate voidaan nähdä pikemminkin lainsäätäjälle asetettuna vaatimuksena laintasoisesta verosääntelystä⁸³. On siis syytä kääntää huomio lainsäädännön laatuun ja kirjoitustapaan.

Lainsäädäntötekniikkaa voidaan luonnehtia *kasuistiseksi* tai *abstraktiksi*. Edellä mainitussa kirjoitettu laki on täsmällistä ja tarkkaa, jälkimmäisessä joustavaa ja yleisluontoista⁸⁴. Vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate puhuu lähtökohtaisesti kasuistisen lainsäädäntötekniikan puolesta – silloinhan säännösten voidaan uskoa olevan ennustettavampia ja yksiselitteisempiä verovelvollisille. Siitä huolimatta monet verolakiemme säännökset ovat avoimia ja tulkinnanvaraisia, jolloin lainsoveltajalla on laaja liikkumatila tulkinnassaan⁸⁵. Oikeusvarmuus heikentyy tällöin helposti.

Skeptisesti voidaan tietysti kysyä, onko vero-oikeudessa ylipäänsä mahdollista noudattaa kovinkaan kasuistista lainsäädäntötekniikkaa. Vero-oikeus on vahvasti sidoksissa taloudellisiin ilmiöihin, joiden sanotaan kehittyvän yhteiskunnassa nopeasti. Lainsäätäjän ei ole näin ollen viisasta edes yrittää säännellä tarkkarajaisesti kaikkea, vaan tyytyä joustaviin säännöksiin, jotka antavat lainsoveltajalle mahdollisuuden tilannekohtaiseen harkintaan.⁸⁶ Tässä ajattelutavassa vero-oikeudellinen legaliteetti-

⁸² Isomaa-Myllymäki 2016, s. 25–26 & Määttä 2014, s. 71 & Soikkeli 2003, s. 118–119 & Tikka 1972, s. 142–145.

⁸³ Tikka 1972, s. 135 ja 141.

⁸⁴ Soikkeli 2003, s. 84.

⁸⁵ Esimerkkeinä voidaan mainita VML 28 § veron kiertämisestä ja VML 29 § peittelystä osingosta. Ks. tarkemmin Iivonen 2011, s. 309.

⁸⁶ Soikkeli 2003, s. 84.

periaate voidaan nähdä vain ideaalina – kirkkaana päämääränä, jota ei kuitenkaan koskaan voida täysin saavuttaa.

Väite siitä, että talouselämän vilkkaus estäisi tarkan sääntelyn, voidaan jokseenkin riitauttaa: suhdanteet, yritykset ja esimerkiksi valuutat eittämättä vaihtuvat, mutta liiketalouden peruslainalaisuudet ovat kaikkialla ja ainiaan samat. Liiketoiminnan perustavoitteena on, että tuotot ylittävät pitkällä aikavälillä kulut. Tuottoisat liiketoimintamahdollisuudet ovat taas lähes poikkeuksetta riskisempiä kuin vähemmän tuottavat. Tällaisilla lainalaisuuksilla on keskeinen merkitys erityisesti arvostuskysymyksissä, joita on pidetty konkreettiselle sääntelylle haasteellisina⁸⁷.

Siihen lienee helppo yhtyä, että laissa ei ole mielekasta säännellä verotuksesta esimerkiksi toimialakohtaisesti. Eri alojen erityispiirteitä lienee mahdotonta ottaa sääntelyssä huomioon, joten väite konkreettisen lainsäädäntötekniikan soveltumattomuudesta verotuksessa osuu osittain maaliinsa.

Joustavaa sääntelyä vaaliva abstrakti lainsäädäntötekniikka on käytännönläheinen ja mahdollisesti paras ratkaisu mutkikkaassa toimintaympäristössä. Lyhyiden mutta joustavien säännösten valmistelu vie vähemmän aikaa, ja ne kestävät ajan hammasta paremmin maailman muuttuessa. Monimutkaisen ja mittavan sääntelyn selvittäminen vie myös verovelvollisten aikaa⁸⁸. Ja vaikka onnistunut kasuistinen sääntely lisää teoriassa oikeusvarmuutta⁸⁹, täydellisen ja helppolukuisen lain kirjoittaminen ilman epätoivottavia aukkotilanteita on niin vaikeaa, että tosiasiallisesti oikeusvarmuus saattaa jopa heikentyä. Elleivät verovelvolliset kohtuullisin ponnistuksin voi ymmärtää heitä velvoittavien normien sisältöä, oikeuden sisältö voi jäädä hämärän peittoon.

⁸⁷ Soikkeli 2003, s. 84.

⁸⁸ Verokonsultille asetelma on tietysti herkullinen.

⁸⁹ Tikka 1972, s. 131.

2.2.2 Oikeuskäytännön keskeinen asema

Vero-oikeutta on luonnehdittu rikosoikeuden ohella yhdeksi lakisidonnaisimmaksi oikeudenalaksi⁹⁰. Se on verotuksellisen legaliteettiperiaatteen hengessä toivottavaakin. Toisaalta vero-oikeudessa oikeuskäytännöllä on todettu olevan useimpia muita oikeudenaloja huomattavasti korostuneempi merkitys⁹¹. Erityisesti prejudikaateilla on keskeinen merkitys vallitsevan oikeustilan muovaajina⁹². Lainsäädäntö voidaan nähdä monessa tapauksessa vain karkeana viitekehyksenä, joka tarkentuu vasta prejudikatuurin myötä⁹³.

Prejudikaatilla eli ennakkopäätöksellä ei ole Suomessa legaalimääritelmää, vaan määrittely on vakiintunut oikeusteoriassa vuosikymmenten saatossa⁹⁴. Veroasioissa korkeimman hallinto-oikeuden julkaisemia ratkaisuja on perinteisesti pidetty prejudikaatteina⁹⁵. Periaatteessa mikä tahansa päätös voi saada ennakkopäätösluonnetta – päätös voi olla tehty myös keskusverolautakunnassa tai hallinto-oikeustasolla. Prejudikaattiarvoa on kaikella oikeudellisella ratkaisutoiminnalla, jolla on tosiasiallisesti ohjaavaa vaikutusta myöhemmissä ratkaisuissa.⁹⁶ Esitys vastaa Aarnion perusteoriaa. Tosiasialliseen sitovuuteen vaikuttaa keskeisesti se, että yhdenvertaisuusperiaate ja verotuksen ennustettavuus edellyttävät samanlaisten asioiden ratkaistavan samalla tavalla⁹⁷.

Vero-oikeudessa oikeuskäytännön merkitystä lisää ensinnäkin se, että poliittisesti herkkä verolainsäädäntö muuttuu jatkuvasti. Harvassa tapauksessa voidaan sellaiseen tukeutua vuosikymmeniä vanhaan lainkohtaan saati siihen liittyviin ennakko-

⁹⁰ Iivonen 2011, s. 266. Ks. myös Soikkeli 2003, s. 75–76.

⁹¹ Kontkanen 2004, s. 528 & Määttä 2014, s. 224 & Myrsky 2002, s. 35.

⁹² Myrsky 2011, s. 53.

⁹³ "Voidaan sanoa, että verolakeja ei lähtökohtaisesti voi tulkita tuntematta korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä." (KHO:n tutkimusjulkaisu 1/2009, s. 172.) "Ennakkopäätöksillä on verotuksen oikeussääntelyssä niin keskeinen rooli, että niiden tunteminen on verotukseen vaikuttavia ratkaisuja tekeville välttämätöntä." (Linnakangas – Immonen – Puronen 1999, s. 9)

⁹⁴ Ks. esim. Myrsky 2002, s. 5.

⁹⁵ Myrsky 2011, s. 8–10. Oma kysymyksensä on, määritelläänkö KHO:n julkistamat lyhyet ratkaisulosteet prejudikaateiksi. Jyrkkää jakoa prejudikaatteihin ja ei-prejudikaatteihin ei ole kuitenkaan välttämättä mielekäästä tehdä, vaan voidaan lähteä yksinkertaisesti siitä, että pitkien vuosikirjaratkaisujen prejudikaattiarvo on korkeampi kuin lyhyiden ratkaisujen. (Ks. Myrsky 2011, s. 134)

⁹⁶ Myrsky 2011, s. 8–10

⁹⁷ Myrsky 2011, s. 235

päätöksiin. Toisekseen vero-oikeudessa on käytännössä aina kysymys taloudesta, jonka alalla on monia muuttujia ja joka on luonteeltaan tulkinnallista ja kiistanalais-ta⁹⁸.

Sääntelyn nopea uusiutuminen ja siitä johtuva ennakkopäätösten lyhyempi elinkaari tarkoittaa väistämättä myös sitä, että hallinto-oikeuksien päätösten merkitys kasvaa. Valituslupajärjestelmän vuoksi KHO ei käsittele kuin pienen määrän hallinto-oikeuden alun perin ratkaisemisesta asioista, ja KHO:lla kestää vielä keskimäärin liki vuoden verran ratkaista ne tapaukset, jotka se valitsee ratkaistavakseen⁹⁹. Tätä taustaa vasten on luontevaa uskoa, että myös ensimmäisen valitusasteen ratkaisut voivat saada jonkinasteista ennakkopäätösarvoa¹⁰⁰. Jos KHO:n ja hallinto-oikeuksien keskinäistä painoarvoa arvioidaan pelkästään niiden antamien ratkaisujen määrän perusteella, tavallisen kansalaisen ja pienyrittäjän näkökulmasta hallinto-oikeuksien lukuisat ratkaisut ovat huomattavasti merkittävämpi oikeuslähde kuin KHO:n ratkai-sut. KHO ei ole lausunut monesta oikeusongelmasta ylipäänsä mitään.¹⁰¹

Ennakkopäätöksillä voidaan nähdä erityisen suuri arvo sellaisilla sääntelyalueilla, joilla tutkimus ja muut kirjoitukset ovat vähissä¹⁰². Myös lainkirjoitustavalla ja sään-telyn kattavuudella ja tarkkuudella on merkitystä: mitä täydellisempää sääntely on tietyllä alueella, sitä pienempi merkitys tuomioistuimen ratkaisulla on¹⁰³. Ajatteluta-pa on looginen: tarkan sääntelyn tilanteessa tuomioistuimen rooli ei ole niinkään oi-keutta luova, vaan pikemminkin lakia soveltava.

⁹⁸ Taloustieteen perusperiaatteista on laaja yksimielisyys, mutta niiden tapauskohtainen soveltaminen on vaikeaa. ”Erimielisyydet alkavat tavallisesti pohdittaessa perusteorioiden soveltamista mutkali-seen, usein huonosti tunnettuun ja alati muuttuvaan todellisuuteen.” (Pohjola 2008, s. 10–11.)

⁹⁹ KHO:n tutkimusjulkaisu 1/2009, s. 165.

¹⁰⁰ Korkea-arvoisille verovirkamiehille tehdyssä kyselytutkimuksessa peräti 97 prosenttia vastaajista uskoi siihen, että hallinto-oikeuksienkin ratkaisulla on ohjausvaikutusta verotusta koskeviin päätök-siin. (KHO:n tutkimusjulkaisu 1/2009, s. 205.)

¹⁰¹ Iivonen 2011, s. 268.

¹⁰² Myrsky 2011, s. 55.

¹⁰³ Myrsky 2011, s. 215.

2.2.3 Tavanomaisen oikeuden kiistanalainen velvoittavuus

Tavanomainen oikeus eli maan tapa on perinteisesti katsottu lakiin verrattavaksi vahvasti velvoittavaksi oikeudeksi, joskin sillä on nykyään vain vähäinen asema. Lakisidonnaisuutta korostavalla verotuksen alalla tavanomaisen oikeuden vähäinen merkitys korostuu. Vero-oikeudessa tavanomaisena oikeutena voidaan oikeuskirjallisuuden mukaan pitää pitkään jatkunutta ja täysin vakiintunutta oikeus- ja verotuskäytäntöä. Tavanomaista oikeutta ei luoda esimerkiksi yksittäisellä ennakkopäätöksellä, vaan edellytyksenä on, että tiettyä ”ohjenuoraa” on noudatettu useissa ratkaisuissa vuosikymmenten ajan.¹⁰⁴

Tavanomainen oikeus voi normilähteenä tulla kysymykseen tilanteissa, joissa kirjoitettua lakia ei ole lainkaan ja tavanomainen oikeus muodostaa normilähteen itsessään (ns. *praeter legem* -tilanne). Vaihtoehtoisesti lakisäännöksiä voi olla olemassa, mutta tavanomaista oikeutta käytetään apuna niiden tulkinnassa (ns. *intra legem* -tilanne).¹⁰⁵ Niin kutsuttu *contra legem* -tilanne, jossa tavanomainen oikeus olisi kirjoitetun lain vastaista, ei ole mahdollinen, koska julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin (PL 2.3 §, ks. myös PL 80.1 §)¹⁰⁶. Yhtä lailla voidaan toisaalta evätä *praeter legem* -tapaoikeuden velvoittavuus ainakin tilanteissa, joissa sillä luodaan yksilöille velvollisuuksia. Ollakseen päteviä yksilöille luotavien velvoitteiden ei tule edellä mainittujen perustuslain säännösten mukaisesti olla ainoastaan lain kanssa sopusoinnussa, vaan niiden tulee itsessään perustua lakiin¹⁰⁷.

Ero on häilyvä, milloin puhutaan tavanomaisesta oikeudesta ja milloin vain vakiintuneesta oikeus- ja verotuskäytännöstä. Verotuksen piirissä tavanomaisena oikeutena voidaan pitää esimerkiksi sitä, että rakennusalan ammattilaiset eivät voi myydä rajatonta määrää asuntoja oman asunnon myyntiin perustuvan verovapauden turvin, vaan tietyssä vaiheessa myynnit katsotaan verotettavaksi elinkeinotuloksi (ns. *kirvesmiestapaukset*, ks. esim. KHO 1988 B 510)¹⁰⁸.

¹⁰⁴ Myrsky 2002, s. 27–29 & Myrsky 2011, s. 45–47 & Määttä 2014, s. 268–269.

¹⁰⁵ Myrsky 2002, s. 27 & Iivonen 2011, s. 262.

¹⁰⁶ Ks. esim. Laakso 1990, s. 203.

¹⁰⁷ Tulkintaongelmaan lain käsitteestä palataan jäljempänä tässä jaksossa.

¹⁰⁸ Myrsky 2011, s. 47–48, Määttä 2014, s. 268.

Tavanomaisen oikeuden tunnustaminen vahvasti velvoittavaksi oikeuslähteeksi on ongelmallista vero-oikeudessa, jossa verosta tulee säätää lailla. Muuta kuin lakiin perustuva verotusta voidaan pitää perustuslain vastaisena. Kilven mukaan verosta tulisi nimenomaisesti säätää lailla – eduskunnassa säädetyllä sellaisella. Hän näkee vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen näkökulmasta ongelmallisena myös sen, että tietty käytäntö on muodollisesti kirjattu lakiin, mutta sovellettava säännös on niin ”ylimalkainen”, että todellisuudessa sovelletaan tavanomaista oikeutta.¹⁰⁹ Kilven kritiikki osuu sellaiseen abstraktiin lainsäädäntötekniikkaan, jossa normeista on säädetty niin joustavia, että tosiasiallinen ratkaisutoiminta tulee perustaa muuhun normistoon kuin lakiin.

Jos laki tyystin hiljenee jostain asiakysymyksestä, laissa sanotaan olevan aukko. Brusiin pohti klassikoksi muodostuneessa väitöskirjassaan *Tuomarin harkinta normin puuttuessa* jo vuonna 1938, missä kulkee raja ylimalkaisiin, joustaviin normeihin liittyvien tulkintatapausten ja varsinaisten aukkotapausten välillä. Missä kohdin normi on niin ylimalkainen, että laissa on aukko? Brusiinin mukaan aukkotapauksesta puhutaan ainoastaan silloin, kun oikeusnormin puutteellisuus on tahatonta. Oikeusnormin tulkinta-alueella sen sijaan pysytään, jos normi on tarkoituksellisesti muotoiltu joustavaksi ja ylimalkaiseksi.¹¹⁰ Brusiinin teorian voidaan ajatella asettavan paljon painoarvoa lainsäätäjän tahdolle. Nykytodellisuudessa huomio tulisi tämän teorian mukaisesti suunnata joustavissa normeissa siis lakien esitöihin, joista lainsäätäjän tahtoa voidaan selvittää. Legaliteettiperiaatteen näkökulmasta tuomarin on ratkaisutilanteessa pystyttävä selvittämään, kuuluuko ratkaistava tapaus minkään säännöksen soveltamisalalle, koska julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin.

Myös Määttä suhtautuu pidättyväisesti tavanomaisen oikeuden asemaan vero-oikeudessa. Hän näkee paradoksaalisena tilanteen, jossa hyvin vanhalla oikeuskäytännöllä olisi merkittävä painoarvo normilähteenä, vaikka samaan aikaan uudempia ratkaisuja pidetään yleisesti parempina oikeusohjeina ratkaisutoiminnassa. Lisäksi oikeusvarmuuden kannalta ongelmallisena voidaan pitää sitä, että tavanomaisen oikeuden syntyprosessi on kaikkiaan epäselvä. On mahdotonta asettaa tarkkoja rajoit-

¹⁰⁹ Kilpi 1987, s. 226–227.

¹¹⁰ Brusiin 1938, s. 48.

sia sille, mikä on tavanomaista oikeutta ja mikä vain vakiintunutta oikeus- ja verotuskäytäntöä.¹¹¹

Johtoa vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen soveltamisrajoista voidaan hakea yleisestä hallinto-oikeudesta. PL 2.3 §:ssä ilmaistun oikeusvaltioperiaatteen lakisidonnaisuuden vaatimusta on tulkittu niin, että *lakiin* rinnastetaan myös muut oikeudellisesti sitovaksi katsottavat normit¹¹². Erityisesti tavanomaista oikeutta on pidetty lain tavoin legalisoituna eli oikeudellisesti sitovana oikeuslähteenä. Tässä keskeisenä perusteena on ollut OK 1:11, jonka mukaan maan tapaa eli tavanomaista oikeutta tulee käyttää oikeusohjeena tilanteissa, joissa säädettyä lakia ei ole. Tässä ajattelutavassa perustuslain yksittäistä, yleiskielisesti varsin tarkkarajaista sanaa ”laki” tulkitaan siis varsin laajentavasti.

On epäselvää, voiko ajattelutapaa laajasta lain käsitteestä soveltaa verotuksessa, onhan PL 81.1 ja 121.3 §:ssä on erikseen terävöitetty lakisidonnaisuuden vaatimusta verotuksessa. Kun hallintotoiminnan on perustuslaissa säädetty perustuvan lakiin, ja erityisesti verotuksen on perustuslain mukaan perustuttava lakiin, on vaikea löytää argumentteja sen puolesta, että verotus voisi kirjaimellisesti perustua mihinkään muuhun kuin lakiin.

Ajattelutapa laajasta lain käsitteestä on yleisesti ongelmallinen lainalaisuusperiaatteen ydinsisällön kannalta: miten lakisidonnaisuus voi toimia viranomaisen mielivalan pidikkeenä, jos ”laki” itsessään on määritelmällisesti avonainen? Kuten jaksossa 2.1.1 todettiin, OK 1:11 vieläpä kumottiin vuonna 2016, eli symbolista tukea tavanomaisen oikeuden velvoittavuudelle ei enää ole¹¹³. Kokoavasti voidaan todeta, että tavanomaisen oikeuden velvoittavuus on lainopillisesti nykyään miltei olemattomalla

¹¹¹ Määttä 2014, s. 269–270.

¹¹² Laakso, Suviranta & Tarukannel 2006, s. 304: ”Käsite *laki* on tässä yhteydessä ymmärrettävä laajasti eikä se tarkoita lakia pelkästään muodollisessa, eduskunnan hyväksymän lain merkityksessä. Lainalaisuusperiaatteen ilmaisevassa perustuslain säännöksessä lain käsite tarkoittaa kaikkia oikeusjärjestykseen sisältyviä *oikeusnormeja* sekä myös muita oikeudellisesti sitovaksi katsottavia *hallinnon oikeuslähteitä*.” Ks. myös Määttä et al. 2012, s. 8–9.

¹¹³ Verotusratkaisut tehdään hallintotuomioistuimissa, joihin sovelletaan oikeudenkäymiskaaren sijaan hallintolainkäyttölakia. OK 1:11:n vanha säännös tavanomaisesta oikeudesta ei ole muodollisesti siis missään vaiheessa sitonut verotuksen alalla, mikä asettaa tavanomaisen oikeuden velvoittavuuden verotuksessa entistä kyseenalaisempaan valoon. Tätä problematiikkaa on korostanut myös Neuvonen, jonka mukaan verotuksen alalla tapaoikeutta ei ole koskaan pidetty velvoittavana (2006, s. 413).

pohjalla, ainakin verotuksessa. Tavanomaiseen oikeuteen keskittyvälle tutkimukselle voisi olla sijaa tarkemman vastauksen selvittämiseksi.

2.2.4 Verotuskäytännön ohjaava vaikutus

Jos tavanomaista oikeutta pidettäisiin edellä esitetystä poiketen velvoittavana, sen syntymisen edellytyksenä on, että normin kohteena olevasta asiakysymyksestä tai menettelytavasta syntyy ensin vakiintunutta verotuskäytäntöä. Verotuskäytäntöä voidaan näin pitää tavanomaisen oikeuden eräänlaisena esiasteena. Verotuskäytäntöä luodaan suullisesti ja kirjallisesti Verohallinnon antamin ohjein ja sen antamissa ratkaisuissa ja neuvonnassa sekä sen järjestämässä sisäisessä koulutuksessa¹¹⁴.

Verotuskäytännön keskeisenä syntyperusteena voidaan pitää Verohallinnon päämäärää palvella verovelvollisia samalla tavalla¹¹⁵. Sillä on tasapuoliseen kohteluun myös lainsäädännöllinen velvollisuus (tasapuolisen kohtelun vaatimuksesta ks. VML 26.1 § ja 58.1 §, taustalla PL 6.1 §). Viranomaisten on perusteltava päätöksensä, ja erityisesti vakiintuneesta käytännöstä poikkeamiseen edellytetään perusteita (ks. HL 45.3 §). Ratkaisuissa tulee toki huomioida kunkin ratkaistavan tapauksen erityispiirteet, joten vakiintuneesta linjasta voidaan hyväksyttävillä perusteilla poiketa¹¹⁶.

Verotuskäytäntöä voidaan pitää sallittuna oikeuslähteenä siinä missä esimerkiksi oikeuskirjallisuutta, reaalisia argumentteja ja oikeusperiaatteita¹¹⁷. KHO on viitannut verotuskäytäntöön muun muassa ratkaisujensa KHO 2016:188¹¹⁸ ja KHO 2013:84¹¹⁹ perusteluissa. Molemmissa ratkaisussa KHO on kylläkin pitänyt verotuskäytännön sisältöä ainoastaan muita perusteluitaan tukevana, ei ratkaisevana oikeuslähteenä. Sallituilla oikeuslähteillä on tyypillisesti juuri tällainen rooli.

Tuomioistuimissa myös vaikutetaan verotuskäytäntöön. Verohallinnossa luodut käytännöt ovat aika ajoin oikeudellisen tarkastelun alla tuomioistuimissa, jolloin epäkoh-

¹¹⁴ Iivonen 2011, s. 3.

¹¹⁵ Iivonen 2011, s. 207.

¹¹⁶ Ks. tarkemmin esim. Puronen 2010, s. 84–86.

¹¹⁷ Hallintokäytäntöjen oikeuslähdeasemasta yleisesti ks. Husa – Pohjolainen 2014, s. 16–17.

¹¹⁸ KHO 2016:188, 8. kappale, jakso ”Perustelut”

¹¹⁹ KHO 2013:84, 6. ja 7. kappale, jakso ”Oikeudellinen arvio”.

tiin voidaan puuttua. Jos tuomioistuin toteaa jonkun käytännön sopimattomaksi, käytäntöä muutetaan¹²⁰. Samalla palataan siihen tosiasiaan, että oikeuskäytännöllä on huomattava vaikutus verotuksen alalla. Yksittäiset hallinto-oikeuden tulkinnat voivat vaikuttaa tuhansiin verotuspäätöksiin. Verotuskäytännön ohjaustyössä merkittävin rooli on KHO:lla, mikä on etenkin viime vuosina korostunut.¹²¹

Verotuskäytäntö voi olla voimassa ilman tuomioistuinten saati lainsäätäjän kannanottoja jopa useita vuosikymmeniä. Se herättää pohtimaan, onko Verohallinnolla tällöin tosiasiallisesti jopa tietynasteinen delegoitu oikeusnorminanto-oikeus¹²². Väite tuntuu kärjistetyiltä, mutta siinä on myös perää. Esimerkiksi verotuen myöntämien niin sanotuille lounaseteleille on puhtaasti verotuskäytännössä muodostunut periaate, mutta se on jo niin vakiintunut, että sen muuttaminen edellyttäisi Verohallinnon pääjohtajan mielestä lainsäätämisyjärjestystä¹²³. Lounaseteleistä ei ole mainittavaa KHO:n käytäntöä, joten sitä lienee vaikea pitää tavanomaisena oikeutena. Tosiasiallisesti sitovaa ja vahvaa verotuskäytäntöä se kieltämättä on. Jo verotuskäytäntöä itsessään voidaan pitää tosiasialliselta sitovuudeltaan lakiin verrattavana¹²⁴.

Oikeuskäytäntö ohjaa verotuskäytäntöä, mutta samalla verotuskäytännön voidaan uskoa ohjaavan oikeuskäytäntöä¹²⁵. Väite vaikuttaa uskottavalta: Verohallinto saa sanoa jokaisessa asiassa ensimmäisen sanan, ja asiantuntijaorganisaationa sillä on väistämättä myös tietynasteinen auktoriteettiasema, joten ainakin ensimmäisessä valitusasteessa lienee huomattava houkutus yhtyä Verohallinnon kannanottoon. Verohallinnon ja tuomioistuinten välinen vuorovaikutus on tässä ajattelutavassa siis kaksisuuntainen.

¹²⁰ Iivonen 2011, s. 7 ja 168.

¹²¹ Iivonen 2011, s. 161. Määttän näkemyksen mukaan hallinto-oikeuksien ratkaisut eivät toisaalta juurikaan saa Verohallintoa tarkistamaan ohjeistuksiaan (2014, s. 264–265). Hallinto-oikeuksilla ei ole siis välttämättä välitöntä auktoriteettiasemaa laintulkinnassa ainakaan Verohallinnossa. Toisaalta korkeaarvoisille verovirkamiehille tehdyssä kyselytutkimuksessa peräti 97 prosenttia vastaajista uskoi siihen, että hallinto-oikeuksienkin ratkaisulla on ohjausvaikutusta verotusta koskeviin päätöksiin. (KHO:n tutkimusjulkaisu 1/2009, s. 205.)

¹²² Iivonen 2011, s. 168.

¹²³ Kauppalehti 1.12.2014.

¹²⁴ Iivonen 2011, s. 6 ja 182. Ks. myös Myrsky 2011, s. 52–53 sekä Määttä 2014, s. 265.

¹²⁵ Näin esittävät esim. Myrsky – Svensk 2016, s. 52.

3 SIIRTOHINNOITTELUOIKAISU LAINOPILLISESTI

3.1 VML 31 § siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta

Tässä luvussa tarkastellaan niitä normilähteitä, joihin siirtohinnoitteluoikaisu voidaan perustaa tilanteessa, jossa markkinaehtoperiaatetta väitetään loukatun. Ensin perehdytään siirtohinnoitteluoikaisun lainsäädännölliseen perustaan, verotusmenettelystä annetun lain 31 §:ään. Sitten käydään läpi OECD:n siirtohinnoitteluohjeet, jotka ovat soft law -asemastaan huolimatta merkittävän standardin asemassa markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa. Myös tavanomaisen oikeuden ja verotuskäytännön merkitystä normilähteinä pohditaan omassa jaksossaan. Rajanvetoa käydään paitsi tavanomaisen oikeuden ja verotuskäytännön suhteesta toisiinsa myös molempien suhteesta OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin – vastauksia näihin kysymyksiin ei ole juuri pohdittu aiemmassa tutkimuksessa. Luku päätetään yhteenvetoon.

Luvussa 2 esitetyt opit oikeuslähdeopillisista kysymyksistä soveltuvat lähtökohtaisesti myös siirtohinnoitteluoikaisuihin. Tässä luvussa päähuomio kiinnitetään niihin kysymyksiin, jotka ovat siirtohinnoitteluoikaisujen kontekstissa oleellisia tai tulkinanvaraisia.

3.1.1 Pykälän soveltamisalasta

Siirtohinnoitteluoikaisu perustuu lainsäädännöllisesti yhteen ainoaan pykälään, verotusmenettelystä annetun lain 31 §:ään. Sen 1 momentti kuuluu seuraavasti:

Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

Momentti tiivistää kääntäen varsin hyvin, mistä siirtohinnoittelusta on kysymys: toisiinsa etuyhteydessä olevien tahojen sisäisen kaupankäynnin on oltava markkinaehtoista. Myös pelkästään kotimaassa toimivien tahojen on noudatettava nykyään markkinaehtoisuutta, vaikkakin fiskaalinen intressi siirtohinnoittelussa on selkeästi

monikansallisissa yrityksissä ja konserneissa. Markkinaehtoisuus koskee laajasti kaikenlaisia liiketoimia aina perinteisistä ostoista ja myynneistä esimerkiksi rahoitustoimiin ja ilman vastiketta tehtyihin suorituksiin.¹²⁶

1 momentin soveltumisen edellytyksenä on se, että liiketoimen osapuolet ovat keskenään *etuyhteydessä*. Etuyhteys määritellään pykälän 2 momentissa:

Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolessa määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolessa silloin, kun:

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolessa.

Mittava etuyhteysmääritelmä takaa sen, että konserneissa niin emo- ja tytär- kuin sisaryhtiöidenkin keskinäinen kaupankäynti kuuluu siirtohinnoittelua koskevan säännöksen soveltamisalaan. Tyypillisesti liiketoimen markkinaehtoisuus tulee arvioitavaksi ainoastaan yritysten välisessä vaihdannassa, mutta pykälässä tarkoitettuna osapuolena voi olla myös luonnollinen henkilö. Luonnollisia henkilöitä ajatellen 2 momentissa määräysvallan muodostuminen on laajennettu osapuoleen ja hänen lähipiiriinsä.¹²⁷

31 §:n 3 momentissa lisätään, että yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan väliset liiketoimet kuuluvat pykälän soveltamisalaan. Tämä on tärkeä erityissäännös, koska suurretkaan yritykset eivät välttämättä pidä erillistä tytäryhtiötä kussakin kohdemaassaan.¹²⁸

¹²⁶ HE 107/2006, s. 20.

¹²⁷ Lähipiiriin kuuluvat mm. puoliset, sisarukset, lapset ja vanhemmat (HE 107/2006, s. 21).

¹²⁸ Mm. osa suurista finanssiryhtiöistä on aivan hiljattain muuttanut konsernirakenteitaan niin, että Suomen-toiminnoista vastaa erillisen tytäryhtiön sijaan enää vain sivuliike (ks. esim. HS Helsingin Sanomat 2.2.2017).

Pykälä ei määrittele täysin tyhjentävästi käytännön soveltamisalaansa. Ensinnäkin siirtohinnoitteluoikaisuilla ei ole verotuskäytännössä lähtökohtaisesti puututtu voittoa tavoittelemattomien yritysten hinnoitteluun. Esimerkiksi osuuskuntien ei edellytetä jo niiden toiminnalle asetettujen tavoitteiden vuoksi perivän jäseniltään markkinaehtoisia hintoja osuuskunnan tuottamista palveluista.¹²⁹

Toisekseen korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan KHO 2009:70 rajannut VML 31 §:n soveltamisalaa niin, että pykälä ei tule sovellettavaksi osakekauppaan, joka katsotaan EVL 6 b §:n perusteella verovapaaksi käyttöomaisuusosakkeiden luovutukseksi. Ratkaisussaan KHO päätyi samalle kannalle kuin keskusverolautakunta, jossa asia oli ensin (KVL 2008/13).

3.1.2 Sääntelyn kehityksestä

VML 31 §:n otsikko on *siirtohinnoitteluoikaisu*. Ennen vuotta 2007 pykälä oli otsikoitu *kansainväliseksi peitellyksi voitonsiirroksi*. Uusi otsikko kuvaa paremmin, mitä ollaan tekemässä. Vanhaa otsikkoa voidaan taas pitää informatiivisempana nimityksenä sille toiminnalle, jota siirtohinnoitteluoikaisuilla pyritään kaitsemaan. Uuden ja vanhan pykälän sanamuodot ovat erilaisia, mutta molempien tavoite ja toimintalogiikka ovat samat.

Vanhassa, ennen vuonna 2007 voimassa olleessa pykälässä etuyhteyden määritelmä oli epämääräisempi – etuyhteys kahden osapuolen välillä saatettiin katsoa olevan olemassa pelkästään ”taloudellisen osallistumisen” tai ”vaikutusvallan” perusteella. Nykymuotoilua voidaan yksiselitteisyyden tähden pitää parempana. Keskeisempi ero uudessa ja vanhassa pykälässä on se, että vanha siirtohinnoitteluoikaisu edellytti, että joku liiketoimen osapuolista on ulkomainen. Nykyään markkinaehtoisuus voidaan tutkia myös tapauksissa, jossa kaikki osapuolet ovat Suomessa yleisesti verovelvollisia.¹³⁰

¹²⁹ HE 107/2006, s. 20.

¹³⁰ Kiinnostavaa muutoksessa on se, että ennen aiempaa, vuodeksi 1996 tehtyä muutosta vastaavan pykälän sanamuoto mahdollisti nykyisen kaltaisella tavalla puhtaasti kotimaisten transaktioiden oikaisemisen (HE 131/1995, s. 31). Lainsäätäjä huopaa ja soutaa. Huomioon tulee toki ottaa erityisesti EU-oikeus, jonka sijoittautumisvapauden näkökulmasta nykymalli on ongelmaton ja sinänsä ymmärrettävä.

Laki verotusmenettelystä säädettiin vuodeksi 1996. Ennen sitä kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskeva pykälä oli verotuslaissa (482/1958), joka oli voimassa vuosina 1960–1995. Vuoden 1996 muutoksessa sanamuotoa tarkennettiin niin, että siirtohinnoitteluoikaisu on mahdollista tehdä kaikissa tulolähteissä, ei pelkästään EVL:n mukaan verotettavissa liiketoimissa.¹³¹ Muutoin säännös pysyi käytännössä muuttumattomana¹³².

Vuonna 1960 voimaan astuneen verotuslain alkuperäisessä peiteltyä voitonsiirtoa koskevassa pykälässä (73 §) toimintalogiikka muistutti enemmän arvioverotusta kuin yksittäisen liiketoimen siirtohinnoitteluoikaisua. Verotettavaa tulosta saattoi tuolloin oikaista, jos verotettavalla liikkeellä oli riippuvuus ulkomaisesta osapuolesta ja liikkeen tulo jäi ”huomattavasti pienemmäksi kuin samanlaisista liikkeistä yleensä saatu tulo”. Verotus saatettiin toimittaa ”harkinnan mukaan käyttäen tulosta, jota liikkeen laatuun ja laajuuteen nähden on pidettävä kohtuullisena”. Pykälää ei kommentoitu lain esitöissä lainkaan. Jo vuonna 1965 eli varsin pian pykälää muutettiin nykyisen kaltaiseen muotoon, jossa mahdollistetaan yksittäisen ei-markkinaehtoisen liiketoimen oikaiseminen markkinaehtoiseksi.¹³³

Vuosina 1931–1959 epätarkoituksenmukaista kansainvälistä voitonsiirtoa pyrittiin ehkäisemään tulo- ja omaisuusverolaissa (ensin 306/1924, sitten 888/1943) olevilla säännöksillä, mutta säännöksiä sovellettiin hyvin poikkeuksellisesti.¹³⁴

vä. Toisaalta myös pelkästään valtioiden rajat ylittävään tilanteeseen sovellettava verosäännös on suhteellisuusperiaatteen rajoissa sallittu, kuten EUT on ratkaisussa C-311/08 EUT todennut.

¹³¹ Ks. tarkemmin HE 131/1995, s. 31.

¹³² Karjalainen – Raunio 2006, s. 24.

¹³³ Esitöissä todettiin keskeiseksi syiksi pykälän muuttamiselle sen, että alkuperäinen 73 § ”syrjii ulkomaisia yrityksiä ja on siksi omiaan ehkäisemään Suomeen suuntautuvia investointeja” (HE 11/1965 s. 2).

¹³⁴ Isomaa-Myllymäki 2016 s. 184-185.

3.2 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden merkitys markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat siirtohinnoittelussa sovellettavan markkinaehtoperiaatteen keskeinen tulkintalähde paitsi kansainvälisesti myös Suomen oikeudessa. Tässä jaksossa käydään läpi ohjeiden pääpiirteet ja niiden asema osana kansainvälistä verosopimusoikeutta. Verosopimusoikeuden merkitys on ymmärrettävä, jotta ohjeiden aseman voi ymmärtää osana kansallista oikeusjärjestystä.

3.2.1 Siirtohinnoitteluohjeiden pääpiirteet

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat kollaasi niistä tulkinnoista ja laskentamenetelmistä, joiden katsotaan heijastavan markkinaehtoista siirtohinnoittelua monikansallisissa yrityksissä. Markkinaehtoperiaate eli käyvän arvon periaate on opinkappale, jota OECD:n jäsenmaat ovat yhteisesti sitoutuneet noudattamaan siirtohinnoittelukysymyksissä verotettavien voittojen oikeudenmukaiseksi jakamiseksi eri maiden välillä. Ohjeiden tavoitteena on toimia verohallintojen ja yritysten apuvälineenä markkinaehtoperiaatteen tulkitsemisessa ympäri maailmaa.¹³⁵

OECD julkisti ensimmäiset suosituksensa siirtohinnoittelusta vuonna 1979¹³⁶ ja on sittemmin julkistanut lukusia lisäyksiä ja päivityksiä niihin. Ohjeista käytetään Suomessa vakiintuneesti ilmaisua OECD:n siirtohinnoitteluohjeet (engl. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). Viimeisin, BEPS-projektin osana suunniteltu versio ohjeista on julkistettu heinäkuussa 2017, ja se kokoaa ja päivittää kaikki vanhat ohjeet yksiin kansiin.

Ohjeet on jaettu yhdeksään lukuun, ja niissä käydään edellisten ohjeiden tapaan läpi muun muassa markkinaehtoperiaatteen tulkinta, suositeltavat siirtohinnoittelumenetelmät, vertailuanalyysi ja siirtohinnoittelun dokumentointi. Ohjeiden kokonaispituus liitteineen on noin 600 sivua. Ohjeita on laajennettu ja yksityiskohtaistettu ajan myö-

¹³⁵ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2017, s. 18 ss.

¹³⁶ Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs.

tä – vuoden 2010 ohjeet mahtuivat noin 300 sivuun ja alkuperäiset vuoden 1979 ohjeet vain 90:een. Materiaali on englanniksi.

Siirtohinnoitteluohjeiden noudattaminen perustuu ainoastaan OECD:n suositukseen¹³⁷. Ne ovat siis klassista soft law -sääntelyä.

3.2.2 OECD:n malliverosopimus

Valtiot ovat omissa oikeudenkäyttöpiireissään suvereeneja verottajia, mutta verotusoikeudet useissa eri valtioissa toimivien verovelvollisten tuloihin ja varallisuuteen on jaettava. Jos jakamisessa ei onnistuta, piilee tässä kaksinkertaisen verotuksen riski, mitä OECD pyrkii ehkäisemään¹³⁸. Verotusoikeudet kahden eri valtion välillä jaetaan tyypillisesti verosopimuksella, jotka ovat Suomessa laintasoista oikeutta¹³⁹.

Verosopimuksin ei voida kuitenkaan laajentaa kansallista verotusoikeutta sen sisäiseen lainsäädäntöön nähden, ainoastaan supistaa tai rajoittaa. Tätä *kultaiseksi säännöksi* nimitettyä periaatetta ei ole kirjattu lakiin, mutta sitä sovelletaan vakiintuneesti.¹⁴⁰ Kultaisen säännön soveltaminen johtaa siihen, että lain ja verosopimuksen ollessa joltakin osin ristiriidassa keskenään kussakin tilanteessa sovellettavaksi valikoituu verovelvolliselle edullisempi normi. Voidaan puhua siis myös *lievemmän normin periaatteesta*.¹⁴¹

Vaikka valtiot ovat vapaita solmimaan juuri parhaaksi katsomiaan verosopimuksia, perustuu valtaosa verosopimuksista niin kutsuttuun OECD:n malliverosopimukseen (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital)¹⁴². OECD suosittaa jäsenval-

¹³⁷ OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2017, s. 18.

¹³⁸ OECD siirtohinnoitteluohjeet 2017, s. 16.

¹³⁹ Ks. TVL 135 §.

¹⁴⁰ Helminen 2013 b, s. 43 & Karjalainen – Raunio 2006, s. 17. Periaate tunnetaan kansainvälisestikin (Bullen 2011, s. 75–76). Ratkaisun KHO 2014:119 perusteluissa ilmaistaan, että ”verosopimuksella ei voida perustaa verotusvaltaa yli kansallisen lain säännösten” (7. kappale, jakso ”Oikeudellinen arviointi”).

¹⁴¹ Helminen 2013 b, s. 43.

¹⁴² Helminen 2017, luku 3: Kansainvälisen vero-oikeuden perusteet > Kansainvälisen vero-oikeuden käsite ja normit > Verosopimusoikeus > Verosopimusten rakenne ja sisältö > OECD:n malliverosopimus.

tioitaan noudattamaan malliverosopimusta niiden solmiessa tai päivittäessä verosopimuksiaan¹⁴³.

Ensimmäinen OECD:n malliverosopimus on vuodelta 1963, mutta sopimuksesta on sittemmin julkistettu lukuisia päivitettyjä versioita, viimeksi vuonna 2014¹⁴⁴. Malliverosopimuksessa on artiklatasoisesti esitetty, miten tulot ja varallisuus voidaan jakaa kahden eri valtion välillä ilman kaksinkertaista verotusta. Mallia harvemmin sovelletaan aivan sellaisenaan – varsinaisiin verosopimuksiin tehdään usein yksittäisiä poikkeusratkaisuja valtioiden omien intressien mukaan.

Siirtohinnoitteluoi-kausut perustuvat markkinaehtoperiaatteeseen. Malliverosopimuksen ilmaisu markkinaehtoperiaatteesta (*Arm's Length Principle*) on sen 9 artiklassa, otsikoltaan ”Etuyhteydessä keskenään olevat yritykset”¹⁴⁵. Artiklaa sovelletaan käytännössä kaikissa kahdenkeskisissä verosopimuksissa¹⁴⁶. Artiklan 1 kohta kuuluu seuraavasti:

Milloin

a) sopimusvaltion yritys välittömästi tai välillisesti osallistuu toisen sopimusvaltion yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistaa osan sen pääomasta, taikka

b) samat henkilöt välittömästi tai välillisesti osallistuvat sekä sopimusvaltion yrityksen että toisen sopimusvaltion yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistavat osan niiden pääomasta,

ja jos jommassakummassa tapauksessa yritysten välillä kauppa- tai rahoitussuhteissa sovitaan ehdoista tai määrätään ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mistä riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, voidaan kaikki tulo, joka ilman näitä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, mutta näiden ehtojen vuoksi ei ole sille kertynyt, lukea tämän yrityksen tuloon ja verottaa siitä tämän mukaisesti.¹⁴⁷

Kohdan sisältö on poikkeavasta sanamuodostaan riippumatta käytännössä sama kuin VML 31.1 §:n. Kohta mahdollistaa tekemään siirtohinnoitteluoi-kausun sellaiselle liiketoimelle, joka ei ole markkinaehtoinen, siinä valtiossa, jossa liiketoimelle laskettava tulo jäisi markkinaehtoisuudesta poikkeamisen vuoksi verottamatta.

¹⁴³ OECD:n malliverosopimus ja kommentaari 2014, s. 7.

¹⁴⁴ OECD:n malliverosopimus ja kommentaari 2014, s. 3 ja 7–8.

¹⁴⁵ Isomaa-Myllymäki 2016, s. 81.

¹⁴⁶ Li 2012, s. 78.

¹⁴⁷ OECD:n malliverosopimus 2014, suomennos.

Artiklan 2 kohdassa määrätään, mihin vastatoimiin verotuksessa on ryhdyttävä siinä toisessa valtiossa, johon verovelvollinen alun perin oli ohjannut tietyn tuloerän mutta jota sittemmin oikaistiin ensimmäisessä valtiossa:

Milloin sopimusvaltio lukee tämän valtion yrityksen tuloon – ja tämän mukaisesti verottaa – tuloa, josta toisen sopimusvaltion yritystä on verotettu tässä toisessa valtiossa, ja näin mukaan luettu tulo on tuloa, joka olisi kertynyt ensiksi mainitun valtion yritykselle, jos yritysten välillä sovitut ehdot olisivat olleet sellaisia, joista riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu, tämän toisen valtion on asianmukaisesti oikaistava tästä tulosta siellä määrätyn veron määrä. Tällaista oikaisua tehtäessä on otettava huomioon tämän sopimuksen muut määräykset, ja sopimusvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tarvittaessa neuvoteltava keskenään.¹⁴⁸

2 kohta ei ole VML 31 §:n kansallista siirtohinnoitteluoikaisua koskevan säännöksen kannalta keskeinen, mutta kansainvälisen verotuksen tasapainon ylläpitämiseksi ja koko järjestelmän ymmärtämiseksi se on avainasemassa. Kun verosopimukseen otetaan säännös vastaoikaisusta, pyritään varmistamaan se, että verovelvollinen ei joudu samasta tulosta verotetuksi kahdessa eri valtiossa. Kun ensimmäinen valtio reagoi johonkin, on toinen valtio velvollinen vastaamaan.

Kumpikin valtio voi luonnollisesti pitää tiettyä tuloerää omassa maassaan verotettavana, jolloin käsillä on kiistatilanne. Edellä esitetty sopimusmääräys ei takaa keinoja yhteisymmärrykseen pääsemiseen valtioiden välillä. Kuten säännöksestä käy ilmi, on ratkaisua tarvittaessa haettava muualta verosopimuksesta. Malliverosopimuksessa 25 artikla verohallintojen keskinäisestä sopimusmenettelystä on suunniteltu keskeiseksi verovelvollisen oikeussuojavälineeksi. Artiklan 5 kohta velvoittaa viranomaiset ratkaisemaan asian lopultaan välimiesmenettelyssä, jos yksimielisyyteen ei muutoin päästä.¹⁴⁹

OECD:n malliverosopimuksen keskeisenä tausta-aineistona on sopimuksen *kommenttaari*, jossa kukin artikla käydään seikkaperäisesti läpi. KHO on todennut, että vaikka kommentaaria ei voi käyttää muodollisesti sitovana oikeuslähteenä, sillä on merkitys-

¹⁴⁸ OECD:n malliverosopimus 2014, suomennos.

¹⁴⁹ Suuressa osassa verosopimuksista kyseistä 5 kohtaa ei ole, joten pahimmassa tapauksessa kaksinkertaista verotusta ei pystytäkään välttämään. EU-valtioiden välillä on voimassa ns. arbitraatiosopimus (Suomen sisäisessä lainsäädännössä ks. SopS 61/1999 ja Tasavallan presidentin asetus 171/2004), joka velvoittaa sopimusvaltiot tarvittaessa erityiseen välitysmenettelyyn. EU:n sisällä kaksinkertaiseen verotukseen ei siis tulisi olla riskiä.

tä tulkinta-apuna erityisesti silloin, kun kysymys on ”OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavan verosopimuksen tulkinnasta”¹⁵⁰.

Markkinaehtoperiaatetta koskevaa 9 artiklaa koskeva kommentaarin osa ei ole kuin muutaman sivun mittainen. Keskeinen syy on se, että 9 artiklaa koskeva tulkinta-aineisto on kokonaisuudessaan koottu OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, mikä on selvennetty myös kommentaarissa¹⁵¹. Verohallinto rinnastaa siirtohinnoitteluohjeet itse kommentaariin verosopimusten 9 artiklan tulkintalähteenä¹⁵². Ohjeet voidaan nähdä myös kommentaaria täydentävänä liitteenä¹⁵³. Ohjeiden todetaan heijastavan niitä markkinaehtoperiaatteen tulkintoja ja menetelmiä, joista on saavutettu kansainvälisessä yhteisössä yksimielisyys¹⁵⁴.

3.2.3 Siirtohinnoitteluohjeiden asema Suomen oikeudessa

OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ei viitata VML 31 §:ssä eikä muuallakaan lainsäädännössämme. Ohjeet eivät muodollis-juridisesti siten velvoita ketään – verosta tulee vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen mukaisesti säätää lailla (periaatteesta tarkemmin jaksossa 2.2.1).

Siirtohinnoitteluohjeilla on hallituksen esityksen 107/2006 mukaan kuitenkin ”siirtohinnoittelun alalla pitkälti kansainvälisen standardin asema”¹⁵⁵. Esityksessä viitataan muutoinkin ahkerasti ohjeisiin ja niillä perustellaan useita muutosesityksiä sisäiseen lainsäädäntöömme. Myös esitykseen kantaa ottanut valtiovarainvaliokunta on viitannut ohjeisiin useissa kohdissa. Valtiovarainvaliokunta rinnastaa siirtohinnoitteluohjeissa tarkoitetun markkinaehtoperiaatteen VML 31.1 §:ssä tarkoitettuun ja Suomen verosopimuksissa käytettyyn vastaavaan periaatteeseen¹⁵⁶. Ajattelutapa on

¹⁵⁰ KHO 2002:26 (8. kappale, jakso ”2.2. Yleistä verosopimuksista”).

¹⁵¹ OECD:n malliverosopimus ja kommentaari 2014, s. 183.

¹⁵² Verohallinnon kannanotto A177/200/2015, jakso ”Kommentaariteksti käytettävissä tulkintalähteenä”.

¹⁵³ Li 2012, s. 78.

¹⁵⁴ OECD:n malliverosopimus ja kommentaari 2014, s. 183. Yksimielisyysväitteeseen yhtyvät Karjalainen – Raunio (2006, s. 41).

¹⁵⁵ HE 107/2006, s. 3. Myöhemmin sivulla viisi todetaan, että ”sitoutuminen ohjeisiin on maailmanlaajuisia ja että (OECD:n) jäsenvaltioiden lisäksi ohjeiden periaatteita sovelletaan laajasti myös muissa valtioissa.”

¹⁵⁶ VaVM 22/2006, s. 3.

looginen, koska VML 31.1 § ja verosopimuksissa yleisesti käytetty 9(1) artikla vastaa-
vat erilaisista sanamuodoista riippumatta aineellisesti toisiaan¹⁵⁷.

KHO viittasi ratkaisussaan KHO 2013:36 edellä mainitun hallituksen esityksen koh-
taan ohjeiden asemasta kansainvälisenä standardina ja lisäsi ohjeiden olevan ”mark-
kinaehtoperiaatteen tärkeä tulkintalähde”¹⁵⁸.

Verohallinto on ohjeistuksessaan todennut, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät
ole lain tasoista sääntelyä, mutta niitä käytetään VML 31 §:ssä tarkoitetun markki-
naehtoperiaatteen tulkinnassa¹⁵⁹. Verohallinnon lakisääteisiin tehtäviin kuuluu oike-
an ja yhdenmukaisen verotuksen edistäminen¹⁶⁰, mitä se toteuttaa muun muassa oh-
jein ja muistioin. Tällainen ohjeistus ei legaliteettiperiaate huomioiden ole verovel-
vollisia sitovaa. Viranomaisen tulkinta lain soveltamisesta ei ole kuitenkaan merki-
tyksetöntä, jos tulkinta muuttuu käytännöksi ja käytäntö vakiintuu. Vakiintuneella
verotuskäytännöllä on merkitystä ratkaisuperusteena, kuten jaksossa 2.2.4 todettiin.

Siirtohinnoitteluohjeilla on myös oikeuskirjallisuudessa ja muussa tutkimuksessa to-
dettu olevan vahva asema siirtohinnoittelun normittamisessa¹⁶¹. Monessa yhteydessä
painotetaan huolellisesti, että siirtohinnoitteluohjeet ovat vain *tulkintalähteen* ase-
massa, mikä on myös KHO:n sanantarkka ilmaisutapa asiasta. Jaakkola et al. asettavat
sanansa rohkeammin:

”Käytännössä OECD:n siirtohinnoitteluohje toimii merkittävimpana tulkintaohjeena siir-
tohinnoittelua koskevilla kysymyksillä. Vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden oikeus-
lähdeopillinen asema ei ole täysin selvä, kiistatonta lienee, että sen asema on kuitenkin
hyvin vahva ja ohjeen tulkintasuosituksista poikkeamiselle tulisi esittää painavia perus-
teita.”¹⁶²

Siirtohinnoitteluohjeet ovat luonteeltaan soft law -tyyppistä sääntelyä, mutta ne voi-
daan vaihtoehtoisesti hahmottaa myös oikeuskirjallisuutena¹⁶³. Ylikansallisen järjes-

¹⁵⁷ Ks. tarkemmin Isomaa-Myllymäki 2016, s. 195.

¹⁵⁸ KHO 2013:36 (2. kappale, jakso ”2.3.1 Location savings”).

¹⁵⁹ Verohallinnon muistio 19.10.2007, s. 4 & Verohallinnon kannanotto A177/200/2015, jakso ”Lisätyt
täsmennykset tulkintalähteenä Suomessa”.

¹⁶⁰ Laki Verohallinnosta (503/2010) 2.2 §.

¹⁶¹ Ks. esim. Helminen 2013, s. 226 & Jaakkola et al. 2012, s. 23 & Kukkonen – Walden 2010, s. 171.

¹⁶² Jaakkola et al. 2012, s. 23.

¹⁶³ Näin tekee Myrsky (2011, s. 51).

tön asiantuntijajoukon kirjoittamana ne eivät ole perinteistä oikeuskirjallisuutta. Aarnion perusteoriassa sekä soft law että oikeuskirjallisuus voidaan molemmat luokitella sallittuihin oikeuslähteisiin, joten ei liene normatiivisesti suurta merkitystä, kumpana ne lopultaan hahmottaa.

Kuten edellä todettiin, verosopimusten 9(1) artiklan ja VML 31 §:n sisällöt vastaavat sanamuotoeroja lukuun ottamatta toisiaan. Tällöin myöskään verosopimusoikeuteen vakiintuneesti kuuluva kultainen sääntö (ks. tarkemmin jakso 3.2.2) ei ole näitä kahta normia vertailtaessa merkityksellinen. Kultaisen säännön soveltumattomuudella on taas keskeinen merkitys siinä, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeita on mahdollista käyttää verosopimusten 9(1) artiklan ohella myös VML 31 §:n tulkintalähteenä.¹⁶⁴ Jos kuvitellaan, että 9(1) artikla olisi verovelvollisen kannalta ankarampi, jouduttaisiin aina kysymään, mikä osa 9(1) artiklaan liittyvästä tulkinta-aineistosta – siirtohinnoitteluohjeet mukaan lukien – olisi sellaista, joka kultaisen säännön vuoksi olisi soveltamiskelvotonta Suomen sisäisessä oikeudessa.

Jos tilanne olisi taas toisin päin, eli 9(1) artikla olisi verovelvolliselle edullisempi, VML 31 §:ää sovellettaisiin kultaisen säännön myötä ankarampana normina ainoastaan verosopimusartiklan sallimassa laajuudessa ja sallimalla ankaruustasolla. Jälkimmäisestä skenaariosta ei tosin ole yksimielisyyttä, koska voidaan myös katsoa, että verosopimukset eivät voi vaikuttaa siihen sisäiseen lainsäädäntöömme, joka määrittelee eri erien vähennyskelpoisuuden¹⁶⁵.

Pohdinta on varsin teoreettista, mutta yhteenvetona voidaan todeta, että samansisältöisinä verosopimusten ja sisäisen lainsäädännön markkinaehtoisuutta koskevat normit antavat mahdollisuuden tulkita niitä samalla tavalla. Samoin voidaan pitää sisällöllisesti hyväksyttävänä käyttää normien tulkitsemisessa samaa tausta-aineistoa, erityisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeita.

Oikeuslähdeopillisesti KHO:n siirtohinnoitteluohjeista käyttämä ilmaisu ”tulkintalähde” on jokseenkin epäselvä. Sitä voitaneen pitää reaalisten argumenttien tasolla ole-

¹⁶⁴ Ks. esim. Kukkonen – Walden 2010, s. 171.

¹⁶⁵ Helminen 2017, luku 8: Kansainvälisen konsernin erityiskysymyksiä > Siirtohinnoittelu > Verosopimusten tulonoikaisuartiklat > Suhde sisäiseen lainsäädäntöön.

vana sallittuna oikeuslähteenä, jos käytetään perinteistä Aarnion teoriaa. Sallittuna oikeuslähteenä siirtohinnoitteluohjeiden hyödyntäminen esimerkiksi lainkäytössä olisi täysin harkinnanvaraista, eikä ohjeista poikkeaminen tai niihin viittaamatta jättäminen ilman perusteluita olisi mitenkään moitittavaa.

Lain esityöt on perinteisesti katsottu heikosti velvoittavaksi oikeuslähteeksi, ja esitöiden kannanotoista poikkeaminen ratkaisutoiminnassa pitäisi tuomioistuimissa jo perustella. Siirtohinnoitteluohjeet ovat edellä kuvatulla tavalla saaneet merkittävää huomiota lainsäätäjältä verotusmenettelystä annetun lain esitöissä, joten ohjeita voitaisiin siten pitää heikosti velvoittavana oikeuslähteenä. Heikosti velvoittavina oikeuslähteinä pidetään tunnetusti myös ennakkopäätöksiä, joiksi verotuksen alalla on perinteisesti katsottu KHO:n vuosikirjaratkaisut. KHO:n edellä esittämä kanta siirtohinnoitteluohjeiden asemasta markkinaehtoperiaatteen keskeisenä tulkintalähteenä voidaan yhtä lailla katsoa heikosti velvoittavaksi oikeudeksi¹⁶⁶.

Vaihtoehtoisena ajattelutapana voidaan hylätä ajatus yhdestä ainoasta oikeusjärjestyksestä ja hahmottaa oikeutemme pluralistisena järjestelmänä, jossa OECD:n malliverosopimuksen tulkinta-aineisto siirtohinnoitteluohjeineen muodostaa oman oikeusjärjestyksensä kansallisen oikeusjärjestyksen rinnalla¹⁶⁷. Tämä on yksi tapa hahmottaa voimassa oleva oikeus, joskin ajattelutapa ei liene ainakaan kansallisissa lainkäyttöelimissämme yleinen.

Palattaessa Aarnion teoriaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden muodollinen luokittelu joko heikosti velvoittavaksi tai sallituksi oikeuslähteeksi perinteisen oikeuslähteoppimme mukaisesti ei ole välttämättä oleellista. Vero-oikeudessa oikeuslähteillä on todettu olevan hieman eri painoarvo kuin muilla oikeudenaloilla, kuten jakossa 2.2 todettiin. Muutoinkin ratkaisevaa on, miten oikeuslähteitä hyödynnetään käytännön oikeuselämässä. Siirtohinnoitteluoikaisua koskevien tuomioistuinratkaisujen osalta tähän perehdytään luvussa 4.

¹⁶⁶ Isomaa-Myllymäki 2016, s. 34.

¹⁶⁷ Isomaa-Myllymäki 2016, s. 19.

3.2.4 Liiketoimen sivuuttaminen VML 31.1 §:n soveltamisalan ulkopuolella

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet sisältävät aineistoa, jota kuuluvat pääosin VML 31.1 §:n soveltamisalalle. Ohjeisiin kuuluvat kohdat etuyhteysliiketoimien niin kutsutusta *sivuuttamisesta* ja *uudelleenluonnehdinnasta*¹⁶⁸ on ratkaisussa KHO 2014:119 kuitenkin todettu tulkinnaksi, joka ei kuulu VML 31.1 §:n soveltamisalaan. Ja koska siirtohinnoitteluohjeet voivat toimia tulkintalähteenä ainoastaan VML 31.1 §:n soveltamisalalla, ohjeet eivät mahdollista liiketoimen sivuuttamista ja uudelleenluonnehdintaa:

KHO 2014:119 A Oy oli vuonna 2009 saanut pääomistajaltaan luxemburgilaiselta yhtiöltä B 15 miljoonan euron suuruisen lainan. -- Laina oli vakuudeton ja eräpäivätön. Lainan kiinteä vuosittainen korko oli 30 prosenttia ja korko lisättiin lainan pääomaan. -- Kysymyksessä olevaa hybridilainaa oli pidettävä verotuksessa vieraan pääoman luonteisena. Asiassa oli ratkaistava, *oliko Konserviverokeskus voinut verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 1 momentin nojalla sivuuttaa kyseisen lainajärjestelyn* ja käsitellä lainaa verotuksessa oman pääoman ehtoisena sijoituksena, jolloin korot eivät olleet vähennyskelpoisia. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta olisi tällaisen menettelyn seuraamukset huomioon ottaen vaatinut verotusmenettelystä annettuun lakiin sisältyvää nimenomaista valtuutusta uudelleenluonnehdintaan. Mainitun lain 31 §:n 1 momentin säännöksen ei katsottu sisältävän tällaista valtuutusta, minkä vuoksi uudelleenluonnehdinta ei ollut lainkohdan nojalla mahdollista. -- OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla katsottiin olevan tulkintaa ohjaavaa vaikutus vain lain 31 §:n 1 momentin soveltamisalalla eli arvioitaessa osapuolten sopiman ja toteuttaman liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuutta. Sen sijaan ohjeilla ei katsottu olevan säännöksen soveltamisalaa laajentavaa vaikutusta, minkä vuoksi osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttamista ei voitu perustaa myöskään mainittuihin ohjeisiin. -- Äänestys 3-2 perusteluista. Verovuosi 2009. (Ratkaisun lyhennetty otsikko, kursivointi lisätty)

KHO perusteli ratkaisuaan sillä, että VML 31.1 §:n sanamuodon ja sitä koskevan hallituksen esityksen ei voida selvästi katsoa oikeuttavan liiketoimen sivuuttamista ja uudelleenluonnehdintaa. KHO painotti, että tällainen toimenpide olisi pelkkään hinnoittelun oikaisemiseen nähden merkittävää jälkikäteistä puuttumista siihen, minkälaisilla liiketoimilla osapuolet ovat sopimusvapauden piirissä päättäneet järjestää liiketoimintansa. Siirtohinnoitteluohjeissa on liiketoimen sivuuttamiseen ja uudelleenluonnehdintaan ohjeistava kohta, mutta sillä ei verotuksen lakisidonnaisuus huomioiden voida siis laajentaa VML 31.1 §:n soveltamisalaa¹⁶⁹. KHO lisäsi, että koska verosopimusmääräyksiin ei voida perustaa verotusvaltaa yli kansallisten verosäännösten, myöskään kyseiseen tapaukseen soveltuvan verosopimuksen markkinaehtoisuutta

¹⁶⁸ Sivuuuttaa = disregard, luonnehtia uudelleen = recharacterise (OECD:n siirtohinnoitteluohjeet 2010, kohta 1.65, s. 51.)

¹⁶⁹ KHO 2014:119 (5. ja 6. kappale, jakso "Oikeudellinen arviointi").

koskevalla 9 artiklalla tai sen tausta-aineistona olevalla OECD:n malliverosopimuksen kommentaarilla ei ole asiassa merkitystä.

Suomen sisäisessä verolainsäädännössä VML 28 § mahdollistaa liiketoimen sivuuttamisen ja uudelleenluonnehdinnan sen oikeaksi katsottavan muodon mukaiseksi, jos liiketoimeen on alun perin ryhdytty ilmeisenä tarkoituksena kiertää veroa. KHO ei ratkaisun 2014:119 perusteluissa suoraan viitannut kyseiseen pykälään saati pohdi rajanvetoa VML 31.1 §:n ja VML 28 §:n soveltamisalojen välillä, mutta tapauksen toiseikkojen perusteella lienee mahdollista, että myös VML 28 §:n soveltaminen olisi voinut tulla kysymykseen¹⁷⁰. Aiemmassa oikeuskäytännössä siirtohinnoittelu-oikaisua ja veron kiertämistä koskevia säännöksiä on sovellettu myös samoissa ratkaisuisa¹⁷¹.

Vuoden 2017 siirtohinnoitteluohjeissa ei puhuta enää liiketoimien sivuuttamisesta ja uudelleenluonnehtimisesta vaan ainoastaan liiketoimen sivuuttamisesta. Esivaiheena mahdolliselle sivuuttamiselle on vuoden 2010 ohjeiden tapaan liiketoimen tunnistaminen, jossa liiketoimen taloudelliset osatekijät puretaan osiin ja analysoidaan¹⁷². Vuoden 2017 ohjeistuksessa liiketoimen sivuuttaminen on tarkemmin ohjeistettu ja siitä on annettu konkreettisia esimerkkejä, mutta ydinajatus liiketoimen sivuuttamisesta vastaa vuoden 2010 ohjeistusta sivuuttamisesta ja uudelleenluonnehtimisesta. KHO 2014:119:n oikeusohjetta seuraten kyseinen päivitetty ohjeistus on VML 31.1 §:n soveltamisalan näkökulmasta yhtä lailla merkityksetöntä. Isomaa-Myllymäki on päätenyt samaan tulkintaan vuoden 2017 ohjeistuksen valmistelumateriaalin perusteella¹⁷³.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kantavana filosofiana on markkinaehtoperiaatteen määrittely. Kaikki sen sisältö ei KHO 2014:119:n viitoittamalla tavalla kuitenkaan siis kuulu VML 31.1 §:n soveltamisalaan. Kuten edellisessä jaksossa todettiin, VML 31.1 §:n ja OECD:n malliverosopimuksen 9(1) artiklan samansisältöisyyden on katsottu mahdollistavan sen, että molempien normien tulkinnassa voidaan käyttää samaa

¹⁷⁰ VML 31.1 §:n ja VML 28 §:n soveltamistilanteista käyvät keskustelua mm. Knuutinen (2015 b, s. 107 ss.), Helminen (DL 1/2014, s. 85 ss.) ja Isomaa-Myllymäki 2016 (s. 209–213).

¹⁷¹ KHO 1981 B II 529 ja KHO 27.12.1999 T 4219.

¹⁷² OECD siirtohinnoitteluohjeet 2017, s. 77–80.

¹⁷³ Isomaa-Myllymäki 2016, s. 215.

tausta-aineistoa. Verosopimuksia varten tarkoitetun 9(1) artiklan soveltamisala vaikuttaa kansainvälisessä OECD-miljöössä suunniteltaneen asteen verran VML 31.1 §:n soveltamisalaa laajemmaksi. Mistään uudesta tulkinnasta ei ole kyse – jo vuoden 1995 siirtohinnoitteluohjeissa esitettiin, että verohallinto voi sivuuttaa sellaisen liiketoimen, jonka sisältö ei vastaa sen muotoa.¹⁷⁴ Suomessa oikeustoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta VML 31.1 §:n perusteella edellyttäisi kyseisen säännöksen muuttamista¹⁷⁵.

3.2.5 Siirtohinnoitteluohjeiden ajallinen soveltuvuus

OECD:n siirtohinnoitteluohjeita päivitetään aika ajoin, mikä herättää kysymyksen, mistä ajankohdasta lukien kukin versio ohjeista on voimassa verotuksessa. Mitä siirtohinnoitteluohjeiden versiota sovelletaan siis tietyllä hetkellä tehtyyn liiketoimeen: sitä, joka on ollut ajantasaisin liiketoimen tapahtumahetkellä, verovelvollisen viimeistellessä tilinpäätöksensä, Verohallinnon valmistellessa verotusta vai mahdollisesti kunkin muutoksenhakuinstanssin käsitellessä kiistanalaista tapausta? Tähän ei ole selkeää vastausta. Johtoa voidaan hakea ratkaisusta KHO 2013:36, jossa verovuosien 2004 ja 2005 siirtohinnoitteluratkaisuja katsottiin voitavan arvioida vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeita käyttäen:

”OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin on vuonna 2010 lisätty 9 luku, joka koskee siirtohinnoittelunäkökohtia yritystoiminnan uudelleenjärjestelytilanteissa. -- Vuonna 2010 siirtohinnoitteluohjeisiin lisätty uusi 9 luku ei sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen 1 lukuun. Uuden 9 luvun tarkoituksena on antaa *tulkintasuosituksia siitä, miten jo aikaisemmin* 1 luvussa ilmaistuja perustavanlaatuisia periaatteita tulisi soveltaa yritystoiminnan uudelleenjärjestelytilanteissa. Tähän nähden ei ole estettä sille, että asian arvioinnissa voidaan ottaa huomioon OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin vuonna 2010 lisäystä 9 luvusta ilmenevät periaatteet.”¹⁷⁶ (kursivointi lisätty)

Verotuksen ennakoitavuuden ja verovelvollisten oikeusturvan näkökulmasta voidaan katsoa kohtuulliseksi, että uusia ohjeita ei sovellettaisi takautuvasti aiempien vuosien verotukseen. Verovelvollinen voisi siis luottaa, että noudattamalla kulloinkin käsillä

¹⁷⁴ OECD siirtohinnoitteluohjeet 1995, suomennos 1997, kohta 1.37 (jaksossa ”Tosiasiallisesti tehtyjen liiketoimien tunnistaminen”).

¹⁷⁵ Säännöksen muuttamista tämänsuuntaiseksi harkitaan, ks. VM 2014. Muutoksen vaikutuksista, ks. esim. Isomaa-Myllymäki 2016, s. 218–220.

¹⁷⁶ KHO 2013:36 (2. kappale, jakso ”2.3.1 Location savings”).

olevaa ajantasaisinta ohjeistusta siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuteen ei voitaisi ilman erityistä syytä puuttua. Siirtohinnoitteluohjeiden pääperiaatteet eivät ole vuosien saatossa merkittävästi muuttuneet. Ohjeistusta on päivitysten myötä kuitenkin lisätty ja siitä on tehty yksityiskohtaisempaa, joten tulkintaerimielisyydet ja hienoiset linjanmuutokset ovat mahdollisia.

Toisaalta jos pysyttäydytään ajatuksessa, että ohjeet ovat vain ja ainoastaan sallittu oikeuslähde muiden joukossa, ohjeissa esitettyjen kannanottojen arvon oikeuslähteenä määrää ainoastaan niiden argumentaatiovoima. Tässä ajattelutavassa ohjeiden sisältö kilpailisi siis minkä tahansa teorioiden, periaatteiden ja muiden lähteiden kanssa siitä, mikä on kussakin tapauksessa soveltuvimman toimimaan tapauksen normipremissinä. Ajattelutapa lienee äärimmäinen ottaen huomioon siirtohinnoitteluohjeiden saavuttaman aseman sekä Suomessa että kansainvälisesti.

Verohallinto on julkisesti ilmaissut, että se tulkitsee markkinaehtoperiaatetta siirtohinnoitteluohjeissa ilmenevien periaatteiden mukaisesti¹⁷⁷. Verotuksessa noudatettava luottamuksensuojan periaate (VML 26.2 §) puoltaa menettelytapaa, jossa tulkinanvaraiset ja epäselvät asiat tulkitaan verovelvollisen eduksi, jos tämä on toiminut viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti. Korkein hallinto-oikeus ei ratkaisussaan KHO 2013:36 suoraan viittaa luottamuksensuojaan, mutta tunnustaa ”voimassa olevan käytännön” merkityksen markkinaehtoisuuden tulkinnassa siirtohinnoitteluohjeiden perusteella. Tällöin lähtökohtaisesti tulisi soveltaa sitä ohjeistusta, joka on ollut ajantasaisin verovelvollisen tehdessä siirtohinnoitteluratkaisujaan.

Edellä mainitussa ratkaisussa KHO 2013:36 on kuitenkin päätynyt soveltamaan ohjeistusta, jota ei tapahtumahetkellä ollut olemassa. Keskeisenä perusteena KHO on esittänyt, että uuden ohjeistuksen sovellettavat osat vastaavat pitkälti vanhemman ohjeistuksen vastaavia kohtia. Perustelu on järkevä, joskin aina voitaneen kyseenalaistaa, kuinka pitkälti vanhan ohjeistuksen ja päivitetyn ohjeistuksen tulee vastata

¹⁷⁷ Verohallinnon muistio 19.10.2007, s. 4 & Verohallinnon kannanotto A177/200/2015, jakso ”Kommentaariteksti käytettävissä tulkintalähteenä”.

toisiaan, jotta ne olisivat riittävän yhteneväiset eivätkä päivitetyn ohjeistuksen tulkintasuositukset olisi verovelvollisen näkökulmasta yllättävät ja kohtuuttomat.

Kun OECD julkisti vuonna 2015 BEPS-toimenpideohjelman loppuraporttinsa, Verohallinto totesi, että kyseisissä loppuraporteissa esitettyjä tulkintoja markkinaehtoperiaatteesta voidaan soveltaa myös ennen niiden julkistamista suoritettuun liiketoimintaan siltä osin kuin ne eivät ole vallitsevan verotuskäytännön vastaisia. Ja koska raportit eivät Verohallinnon tulkinnan mukaan sisällä perustavanlaatuisia muutoksia markkinaehtoperiaatteen tulkintaan, ne ovat siten kokonaisuudessaan soveltamiskelpoisia. Verohallinto tähdentää, että ohjeet eivät ole lain tasoista sääntelyä vaan ”huomioon otettava tulkintalähde”.¹⁷⁸

KHO:n ja Verohallinnon edellä esitetyt kannanotot antavat tukea ajattelutavalle, että siirtohinnoitteluohjeisiin tulisi suhtautua ainoastaan sallitun oikeuslähteen asemassa olevana tulkintalähteenä – ”parhaiden käytäntöjen” kollaasina – ei auktoriteettiasemassa oleva normistona. Tämä on monistakin syistä perusteltu lähestymistapa. Siirtohinnoitteluohjeiden kaltainen soft law, jolla on toisaalta velvoittavankin oikeuslähteen piirteitä, on oikeusvarmuuden kannalta kuitenkin valitettavan ongelmallista. Ohjeiden ajallinen sovellettavuus on vain yksi ongelmallinen kysymys.

3.3 Tavanomaisen oikeuden ja verotuskäytännön merkitys

Verotuksen tulee perustua lakiin vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen perusteella, kuten jaksossa 2.2.1 todettiin. On silti kiistatonta, että myös verotuksessa tunnetaan käytäntöjä, joista on tullut tosiasiallisesti sitovia ilman lain suoraa tukea. Verotuskäytäntöä luodaan esimerkiksi Verohallinnon ohjeistuksin, sisäisin muistioin ja jopa täysin suullisesti. Kun verotuskäytäntö on saavuttanut vahvan, vakiintuneen aseman ja sitä sovelletaan tavanomaisesti myös oikeuskäytännössä, sitä voidaan kutsua tavanomaiseksi oikeudeksi. Velvoittavuudeltaan tavanomainen oikeus on perinteisesti katsottu lakiin rinnastettavaksi vahvasti velvoittavaksi oikeudeksi.

¹⁷⁸ Verohallinnon kannanotto A177/200/2015, jakso ”Lisätyt täsmennykset tulkintalähteinä Suomessa”.

Tavanomaisella oikeudella on lakisidonnaisella verotuksen alalla vain vähäinen merkitys¹⁷⁹. Myöskään siirtohinnoittelussa tavanomaiseksi oikeudeksi määriteltäviä tulkintoja ei ole tunnistettu virallislähteissä tai oikeuskirjallisuudessa. Ei silti käy kieltäminen, että siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta sääntelevä VML 31.1 § on soveltamisalaltaan niin väljä ja kaikenkattava, että se luo hedelmällisen maaperän kaikille lakia alemman asteisille oikeuslähteille. Ja koska myös lain esityöt ovat miltei vaiti markkinaehtoperiaatteen käytännön sisällöstä, voidaan otaksua, että epävirallisten normien nousu jonkinasteiseen auktoriteettiasemaan periaatteen tulkinnassa on jopa väistämätöntä¹⁸⁰. Ihmisyhteisöille on luonteenomaista laatia sääntöjä, jotta vaikeisiin asiakokonaisuuksiin saadaan selkoa ja johdonmukaisuutta.

Jos laki ei tarjoa konkreettisia toimintaohjeita tiettyihin päätöksentekotilanteisiin, sovellettavat normit on yksinkertaisesti etsittävä muualta. Jos niitä ei ole, niitä luodaan ja niitä aletaan noudattamaan. Tarkkojen lakisäännösten tai tavanomaisen oikeuden ohella myös verotuskäytäntö voi toimia normistona, jonka perusteella yksittäisiä juttuja ainakin tosiasiallisesti ratkaistaan. Verotuskäytäntöä voidaan pitää tavanomaisen oikeuden esiasteena – se ei ole muodollisesti velvoittavaa, mutta jos ylempänä hierarkiassa olevista normistoista ei löydy juttuun sopivaa normia, verotuskäytäntö voi tarjota puuttuvan ylälauseen. Verotuskäytännössä on kyse ruohonjuuritasolla luodusta oikeudesta käytännön lainsoveltamiseen.

Verohallinto on tunnustanut verotuskäytännön merkityksen siirtohinnoittelun markkinaehtoperiaatteen määrittelyssä, mikä käy ilmi seuraavasta lainauksesta. Siitä käy ilmi myös Verohallinnon kanta verotuskäytännön asemasta suhteessa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivityksiin:

”OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät ole lain tasoista sääntelyä, vaan lain säännöksen soveltamisessa huomioon otettava tulkintalähde. Ohjeiden päivityksessä on siten kysymys tulkintasuositusten täsmennyksistä, jotka voidaan ottaa huomioon markkinaehtoperiaatteen sisältöä tulkittaessa ja myös silloin, kun arvioidaan tapahtumia ajalta ennen päivitettyjen ohjeiden julkaisemista. Tämä on kuitenkin mahdollista vain siinä tapauksessa, että tulkinnassa käytettävät uudet täsmennykset eivät ole ristiriidassa aikaisemmin verotus- tai oikeuskäytännössä omaksuttujen tulkintojen kanssa. Mikäli täsmennysten tode-

¹⁷⁹ Myrsky 2011, s. 49.

¹⁸⁰ Esim. Iivonen (2011, s. 171–172) toteaa normiohjauksen yleisen logiikan olevan se, että virallisten normien poistuessa tilalle astuu muu ohjaus. Väitteeseen voitaneen yleisen elämänkokemuksen perusteella yhtyä.

taan olevan joltakin osin vallitsevan suomalaisen verotuskäytännön vastaisia, ohjeita ei oteta huomioon, kun verotusta toimitetaan ohjeiden julkaisemista edeltävältä ajalta verovelvollisen vahingoksi.”¹⁸¹ (kursivointi lisätty)

Kannanoton mukaan siirtohinnoitteluohjeisiin tuolloin (v. 2015) julkistetut uudet tulkinnat väistyvät, mikäli ne ovat ristiriidassa suomalaisen verotuskäytännön kanssa. Toisin sanoen verotuskäytäntö olisi hierarkkisesti ohjeiden yläpuolella. Lausunto tukee aiemmin todettua havaintoa verotuskäytäntöjen vahvasta tosiasiallisesta sitovuudesta.

Jos siirtohinnoitteluohjeet asetetaan normilähteenä verotuskäytännön kanssa vastakkain pohdittaessa, kumpi on velvoittavampi, havaitaan kaksi ongelmaa. Ensinnäkin vasta vakiintumisensa alkuvaiheessa oleva verotuskäytäntö ei vielä kvalifioitu tavanomaiseksi oikeudeksi, kuten jaksoissa 2.2.3 ja 2.2.4 todettiin. Siirtohinnoitteluohjeilla toisaalta on eittämättä tavanomaista sallittua oikeuslähdettä vahvempi asema oikeuslähteiden hierarkiassa, kuten jaksossa 3.2.3 todettiin. Kuinka vakiintunut ja yksiselitteinen asema verotuskäytännöllä tulee tietyssä asiakysymyksessä olla, jotta se olisi siirtohinnoitteluohjeissa vastaavasta kysymyksestä esitettyä kannanottoa vahvemmalla sijalla arvioitaessa kahden kilpailevan argumentin painoarvoa suhteessa toisiinsa?

Toisekseen ongelmallisesta on ylipäänsä se, miten kohtuullista on odottaa yksittäisen verovelvollisen olevan *tietoinen* Verohallinnon hajanaisista käytännöistä. Ongelma yhtenee edellä olevan ongelman kanssa sikäli, että mitä vakiintuneemmasta käytännöstä puhutaan, sitä perustellumpaa on odottaa verovelvollisen tuntevan kyseisen käytännön.

Tosiasiallisesti verotuskäytännön ja siirtohinnoitteluohjeiden eriyttäminen ja luokitteleminen toisistaan erillisiksi normistoiksi ei liene monessakaan tapauksessa oleellista. Siirtohinnoitteluohjeet ovat kokoelma niistä näkökulmista ja laskentamenetelmistä, joista vallitsee kansainvälisesti yksimielisyys. On epätodennäköistä, että Suomen sisäinen verotuskäytäntö eriytyisi yksittäisessäkään asiakysymyksessä kovin kauas siirtohinnoitteluohjeissa esitetystä näkemyksestä.

¹⁸¹ Verohallinnon kannanotto A177/200/2015, jakso ”Lisätyt täsmennykset tulkintalähteinä Suomessa”.

Toisaalta voidaan kysyä, onko verotuskäytäntöä ja siirtohinnoitteluohjeita syytä eriyttää siirtohinnoittelun markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa toisistaan ensinkään. Lainsäätäjä, KHO ja Verohallinto ovat kaikki tunnustaneet siirtohinnoitteluohjeiden aseman tulkintalähteenä. Jos verotuskäytäntö on jossain kysymyksessä epäyh-teneväinen siirtohinnoitteluohjeiden kanssa, käytäntöä hyvin todennäköisesti oikais-taan yhteneväiseksi ohjeiden kanssa. Siirtohinnoitteluohjeet ja verotuskäytäntö voi-nevat ajautua törmäyskurssille keskenään lähinnä tilanteessa, jossa ohjeita päivite-tään.

Vaihtoehtoisena ajattelutapana OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden noudattamista voi-daan pitää verotuskäytäntönä itsessään. Tarpeeksi pitkällä aikavälillä toistettuna ja oikeuskäytännössä, erityisesti KHO:ssa, vahvistettuna ohjeiden noudattamisesta voi-tulla jopa tavanomaista oikeutta. Tällainen asetelma toisi ainakin selvyyttä siihen, mi-tä normistoa markkinaehtoperiaatetta koskevien kiistakysymysten ratkaisemiseen käytetään. Tällä hetkellä oikeuslähdekysymys on käytännössä epäselvä, koska mil-lään normistolla ei ole kiistatonta institutionaalista tukea. Tässä palataan kysymyk-seen oikeusvarmuudesta: ei ole suotavaa, että sadoista miljoonista euroista sääntele-välle tuloverotuksen osa-alueelle ei ole selkeitä pelisääntöjä sisäisessä lainsäädän-nössämme.

3.4 Johtopäätöksiä

Vero-oikeudellisella legaliteettiperiaatteella on historiallisesti ollut tärkeä merkitys oikeusturvan takaamisessa julkisen vallan mielivaltaa vastaan. Periaatteen mukaan verosta on säädettävä lailla – mieluiten niin tarkkarajaisesti ja yksiselitteisesti kuin mahdollista. Siirtohinnoittelu-oikaisun mahdollistava VML 31 § on lyhyt ja ylimalkai-nen, ja sitä voidaan soveltaa lukemattomiin tilanteisiin verovelvollisen liiketoiminnan alasta ja luonteesta riippumatta, joten pykälä on legaliteettiperiaatteen näkökulmasta väistämättä ongelmallinen. Kun laki vaikenee suurista asiakysymyksistä, haetaan normit käytännön ratkaisutoimintaan muualta. Lainsäädännöllistä tyhjiötä saattaa tulla täyttämään esimerkiksi soft law, kuten siirtohinnoittelun alalla on käynyt

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden muodossa. Myös oikeuskäytäntö ja verotuskäytäntö saattavat nousta oikeuslähteinä tavanomaista suurempaan rooliin.

Vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen tulkitseminen liian formalistisesti ei johtane mielekkääseen lopputulokseen, kun arvioitavana on mitä monimuotoisimpien liiketoimien markkinaehtoisuus. Ei ole kohtuullista tai todennäköisesti edes mahdollista kirjata lakiin sellaista määrää liiketoiminnan kovaan substanssiin liittyviä sääntöjä ja periaatteita, jotka kattaisivat kaiken liiketoiminnan¹⁸². Toki voitaisiin kehittää jonkinasteinen välimalli, jossa lakiin kirjattaisiin esimerkiksi keskeisimmät markkinaehtoperiaatteen peukalosäännöt. Käytännössä malli edellyttäisi kuitenkin joustavien normien ja esimerkiksi ei-tyhjentävien listojen käyttöä, joten legaliteettihaastetta ei pystyittäisi täysin ratkomaan. Vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate jää väistämättä saavuttamattomaksi ideaaliksi.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat tässä luvussa esitettyjen lähteiden perusteella saavuttaneet keskeisen aseman siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden tulkitsemisessa. Oman oikeusjärjestyksemme näkökulmasta ulkopuolisen normilähteen käyttäminen ei ole ongelmatonta. Suomi ei voi käytännössä määrätä ohjeiden sisällöstä. Ohjeet ovat lisäksi englanniksi, joka ei ole kansalliskielemme. Ongelmattomia ratkaisuvaihtoehtoja ei kuitenkaan liene olemassa. Siirtohinnoitteluohjeet voitaisiin toki käännättää¹⁸³, lisätä käänнос verotusmenettelystä annetun lain liitteeksi ja täydentää VML 31 §:ää nimenomaisella säännöksellä, jossa ohjeille tunnustettaisiin selkeä asema markkinaehtoperiaatteen tulkintalähteenä. Tämä ratkaisu kenties vähentäisi vero-oikeudelliseen legaliteettiperiaatteeseen liittyviä ongelmia. Samalla tulisi tosin muuttaa joko lakiin liitettävien siirtohinnoitteluohjeiden sisältöä tai vaihtoehtoisesti VML 31 §:ää siltä osin kuin VML 31 § ja ohjeet ovat keskenään ristiriidassa (ks. liiketoimen sivuuttaminen jaksossa 3.2.4).

Toisena vaihtoehtona on yksinkertaisesti säilyttää nykytila. Ohjeiden käännättäminen englannista kansalliskielillemme tuskin toisi merkittävää lisäarvoa monikansallisille

¹⁸² Soikkeli (2003, s. 84) nimeää arvostuskysymykset esimerkkinä sellaisista vero-oikeudellisista kysymyksistä, joihin ei ole käytännössä mahdollista asettaa konkreettisia ja täsmällisiä oikeussääntöjä. Viime kädessä arvostuksen tekee aina lainsoveltaja.

¹⁸³ Lait tulee säätää ja julkaista suomeksi ja ruotsiksi (PL 79.4 §).

suuryrityksille, jotka työllistävät kielitaitoisia asiantuntijoita. Ohjeiden tulkitseminen jatkuisi entiseen tapaan Verohallinnossa ja tuomioistuimissa, jolloin oikeutta loisivat hiljalleen ne, ei lainsäätäjä. Jos verovelvolliset ja veronsaajat eivät koe tilannetta ongelmalliseksi, kurssia ei ole syytä muuttaa. Asianosaisten kannat jäävät jatkotutkimuksen selvitettäväksi.

4 SIIRTOHINNOITTELUOIKAISUN OIKEUSLÄHTEET OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ

4.1 Oikeuskäytännön kehityksestä yleisesti

Verotuksessa oikeuskäytännöllä – erityisesti KHO:n vuosikirjaratkaisuille – on korostunut asema oikeuden tulkitsemisessa ja jäsentämisessä. Tässä luvussa perehdytään siirtohinnoitteluoikaisua koskevaan oikeuskäytäntöön. Kun luvussa 3 analysoitiin siirtohinnoitteluoikaisua oikeuslähdeopillisesta ja siten varsin teoreettisesta näkökulmasta, tässä luvussa luodaan katsaus siihen, miten oikeuslähteitä on hyödynnetty käytännössä. Ensin käydään läpi keskeiset ratkaisut ja ratkaisujen määrät oikeusasteittain. Sitten arvioidaan siirtohinnoittelussa keskeisimpien oikeuslähteiden, liiketaloudellisten argumenttien ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden, merkitystä annetuissa ratkaisuissa, minkä jälkeen käydään läpi muut oikeuslähteet.¹⁸⁴ Luku päätetään yhteenvedolla, jossa arvioidaan oikeuslähteiden asemaa ja kehitystä.

Korkein hallinto-oikeus on julkistanut verotuslain ja verotusmenettelystä annetun lain voimassaoloaikana tiettävästi 14 ratkaisua, joissa käsitellään siirtohinnoitteluoikaisua tai sen esiastetta, peiteltyä voitonsiirtoa¹⁸⁵. Ensimmäinen niistä, KHO 1979-B-II-542, oli vain lyhyt ratkaisuseloste, jossa todettiin, että suomalaisen yhtiön ulkomaiselle pääosakkaalleen teknisestä avunannosta suorittama noin 125 000 markan korvaus ei ollut sellainen peiteltyksi voitonsiirroksi katsottava suoritus, jota verovelvollinen ei voisi vähentää tuloverotuksessaan. Ratkaisun argumentteja tai normilähteitä ei avattu lukuun ottamatta muodollista viittausta kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskevaan VerL 73 §:ään.

On kiintoisaa, että ensimmäistä KHO:n ratkaisua mainitusta säännöksestä saatiin odottaa liki 20 vuotta. Verotuslaki ja siihen sisältyvä säännös peittelystä voitonsiirtoasta astuivat voimaan vuonna 1960. Köyhyys, tullit ja ulkomaankaupan tarkka sään-

¹⁸⁴ Tärkein oikeuslähde on yksinoikeutetusti laki, siirtohinnoitteluoikaisussa nimenomaisesti VML 31 §, mutta koska sen käyttäminen oikeuslähteenä tämän tutkimuksen kohteena olevissa ratkaisuissa on muodollinen itsestäänselvyys, lakia ei ole erotettu omaksi jaksokseen.

¹⁸⁵ Ks. tarkemmin sääntelyn kehityksestä jaksosta 3.1.

tely selittänevät suurelta osin, miksi kesti niin kauan saada edes kunnon ennakkopäätöstä.¹⁸⁶

Muut 1980- ja 1990-luvulla julkistetut ratkaisut VerL 73 §:ään liittyen seurasivat perusteluiltaan pääasiassa samaa lyhytsanaista kaavaa.¹⁸⁷ Ratkaisu KHO 1993-B-504 on ainoa pitkä vuosikirjaratkaisu kyseiseltä ajanjaksolta.

KHO 1993-B-504 A Oy harjoitti pääasiasiassa valokuva-alan tuotteiden tukkukauppaa ja kuvanvalmistusta. Se oli yhdysvaltalaisen emoyhtiönsä kanssa 31.10.1966 tekemällään markkinoinnin palvelusopimuksella sitoutunut suorituksiin, joiden suuruus oli vuosittain enintään 1,5 prosenttia yhtiön kokonaisu-myynnistä. Laskutetut määrät olivat kunakin vuonna perustuneet emoyhtiön asianomaisen vuoden budjetoitujen markkinointipalvelulukujen määrään, joka oli jaettu Suomen liikevaihdon ja kokonaisliikevaihdon suhteessa. -- A Oy oli saanut sopimuksen perusteella korvauksetta käyttöönsä emoyhtiön kehittämän ja asentaman atk-pohjaisen laadunvalvontajärjestelmän, hopean erottamistoimintaan liittyvän neuvonnan, erilaisia palveluita, jotka liittyvät laitevirheisiin ja käyttöongelmiin sekä koulutusohjelmien suunnittelupalveluita. Asiassa oli otettava huomioon mitä nämä palvelut, sikäli kun niitä oli saatavissa, maksoivat ulkopuolisilta hankittuina. Esi-tetyn selvityksen perusteella ei voitu katsoa, että edellä mainittujen palvelumaksujen suorittaminen A Oy:n emoyhtiölle, perustuisi sopimukseen, jonka taloudelliset ehdot verotuslain 73 §:n tarkoittamalla tavalla poikkesivat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. -- Verovuodet 1984–1986. (Ratkaisun lyhennetty otsikko)

Korkein hallinto-oikeus oli käytännössä koko 2000-luvun ensimmäisen vuosikymmenen vaiti siirtohinnoitteluoikaisuista. Vuosikirjaratkaisu KHO 2009:70 on ainoa poikkeus tästä, ja siinäkin siirtohinnoitteluoikaisua koskeva VML 31.1 § ei noussut ratkaisun keskiöön. Ratkaisun keskeinen anti on, että VML 31.1 § ei sovellu yrityskauppatilanteeseen, johon soveltuu käyttöomaisuusosakkeiden verovapaata luovutusta koskeva EVL 6 b §. KHO vahvisti ratkaisullaan alun perin keskusverolautakunnan asiasta tekemän ratkaisun (KVL 2008/13).

Vuosikirjaratkaisujen osalta hiljaiseloa kesti näin ollen vuodet 1994–2009. Sittemmin vuosina 2010–2014 KHO on julkistanut neljä merkittävää vuosikirjaratkaisua siirtohinnoitteluoikaisun asiakysymyksistä, mikä viestii melkoisesta aktivoitumisesta.

¹⁸⁶ VerL 73 §:ää ei ollut tiettävästi sovellettu edes ensimmäisessä valitusasteessa vuoteen 1973 mennessä. (Tunturi 1973 a, s. 115, ks. Isomaa-Myllymäki 2016, s. 186)

¹⁸⁷ Ks. KHO 1981-B-II-529, KHO 1985-B-II-530, KHO 1986-B-II-577, KHO 1986-B-II-578, KHO 12.2.1990/483 ja KHO 29.4.1994/1847.

KHO 2010:73 Pohjoismaiseen konserniin kuuluvalla A Oy:llä oli elokuuhun 2005 asti konsernin ulkopuoliselta riippumattomalta osapuolelta elinkeinotoimintaa varten otetut kaksi lainaa, joiden kokonaiskorkoprosentti oli 3,135 - 3,25. Yhtiön pitkäaikaiset lainat olivat runsaat 36 miljoonaa euroa ja yhtiön omasta puolestaan antamat vakuudet noin 41 miljoonaa euroa. Elokuussa 2005 konsernin koko rahoitus järjestettiin uudelleen. A Oy maksoi uudelleenrahoitukseen liittyen pois vanhat pankkilainansa ja otti uuden lainan ruotsalaiselta konserniyhtiöltä B AB:ltä. Konserniyhtiöiden välisissä lainoissa käytettiin korkoprosenttia 9,5. -- A Oy:n B AB:lle maksamat korot olivat ylittäneet selvästi määrän, joka olisi maksettu toisistaan riippumattomien yritysten välillä. -- A Oy:n verotettavaan tuloon verovuodelta 2005 oli siten lisättävä vähennyskeltovottomiksi katsottuja korkoja 9,5 ja 3,25 prosentin erotusta vastaavana määränä 845 354 euroa. (Ratkaisun lyhennetty otsikko)

KHO 2013:36 A Oyj:n Virossa asuvalta tytäryhtiöltään B AS:ltä ostamien valmistuspalvelujen siirtohinnoittelu oli heinäkuusta 2004 lähtien määritelty liiketoimintomarginaalimenetelmän avulla. B AS:n toteutuneiden kustannusten lisäksi laskentapohjaan oli sisällytetty myös puolet niin sanotuista location savings -säästöistä. -- Korkein hallinto-oikeus totesi, että A Oyj:llä ei ollut ollut Suomessa sen laatuista tuotteiden valmistustoimintaa, jota B AS oli harjoittanut kyseessä olevina verovuosina Virossa, vaan B AS:n tuotteiden valmistustoiminta erosi tehdasmaisuutensa vuoksi merkittävästi A Oyj:n aikaisemmin Suomessa harjoittamasta käsityövaltaisesta toiminnasta. Suurin osa Virossa kehitetyistä uusista työmenetelmistä ja työvaiheista ei ollut ollut koskaan tässä muodossa käytössä Suomessa. Kysymyksessä oleva asetelma ei siten vastannut OECD:n siirtohintaraportissa kuvattua toimintojen siirtämiseen liittyvää location savings -tilannetta, eikä hinnoittelua ollut asiassa arvioitava OECD:n raportin kyseisiä tilanteita koskevien periaatteiden pohjalta. Veloituksen laskentapohjaan ei voitu sisällyttää tytäryhtiön matalista tuotantokustannuksista saatua laskennallista hyötyä suhteessa arvioituihin kustannuksiin, jotka olivat syntyneet yhtiön omana työnä Suomessa tekemässä vastaavassa valmistustoiminnassa. -- Verovuodet 2004 ja 2005. (Ratkaisun lyhennetty otsikko)

KHO 2014:33 Norjalaiseen X-konserniin kuuluva A Oy oli 18.5.2004 myynyt omistamansa B Oy:n koko osakekannan samaan konserniin kuuluvalla norjalaiselle yhtiölle, joka oli samana päivänä luovuttanut edelleen ostamansa osakekannan samaan konserniin kuuluvalla C ASA:lle merkiten C ASA:n osakkeita. -- Konserniverokeskus oli lisännyt A Oy:n verovuoden 2004 tuloon tytäryhtiön kaupan johdosta 62 017 440 euroa, koska kaupassa käytetyn hinnan katsottiin alittaneen käyvän arvon. -- A Oy oli esittänyt, että B Oy:n osakekannan kauppahinta määräytyi tuottoarvona ulkopuolisen asiantuntijan tekemän B Oy:n arvioitujen tulevien kassavirtojen nykyarvoon perustuvan laskelman (kassavirtalaskelma) mukaisesti. -- Korkein hallinto-oikeus totesi, että vaikka kassavirtalaskelmaa voidaan sinänsä pitää lähtökohtaisesti hyväksyttävänä tapana määrittää noteeraamattoman yhtiön osakkeiden markkinahinta, esitettyjä laskelmia ei voitu pitää riittävän luotettavana osoituksena hinnasta, jota toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi käytetty. -- Verovuosi 2004. (Ratkaisun lyhennetty otsikko)

VML 31.1 §:n soveltamisalan kannalta keskeinen vuosikirjaratkaisu KHO 2014:119 käytiin läpi jo jaksossa 3.2.4.

2010-luvulla siirtohinnoitteluoikaisua koskevat tapaukset ovat lisääntyneet KHO:n ohella hallinto-oikeustasolla merkittävästi, mikä on nähtävissä kuviosta 1. Vuosina 2012–16 annettiin kaikkiaan 34 ratkaisua, kun tätä edeltävänä viisivuotisajanjaksona 2006–11 ratkaisuja annettiin vain 14. Huippuvuosi oli 2014, jolloin annettiin yhdeksän ratkaisua. Korkeimman hallinto-oikeuden 2010-luvulla antamat ratkaisut ovat



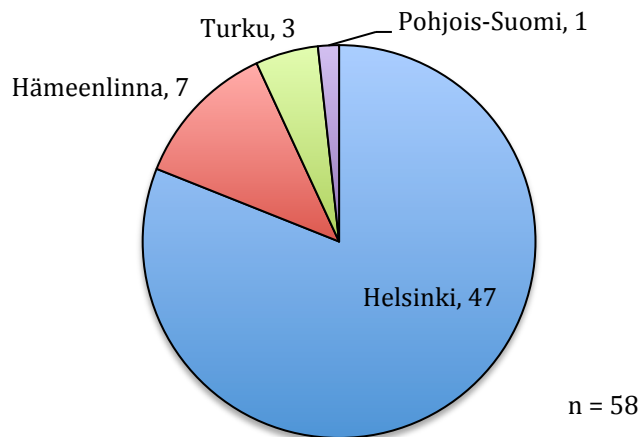
Kuvio 1. Siirtohinnoitteluoikaisua koskevien ratkaisujen määrä hallinto-oikeuksissa vuodesta 2002 vuoden 2017 heinäkuuhun.

siis vain jäävuoren huippu kaikesta lainkäytöstä siirtohinnoitteluoikaisujen saralla samana ajanjaksona.

Siirtohinnoitteluoikaisuja koskevia ratkaisuja annettiin vuosina 2002–17 odotetusti eniten Helsingin hallinto-oikeudesta, kuten kuviosta 2 näkyy. Vaikka markkinaehtoiseen siirtohinnoitteluun ovat velvoitettuja kaikki yritykset, tyypillisimmin se on esillä suurissa yrityksissä, joilla on lähtökohtaisesti eniten kansainvälistä toimintaa ja verotettavia tuloja. Pörssiyritysten ja muiden suuryritysten toimipaikat ovat useimmin pääkaupunkiseudulla, jolloin myös niiden veroasiat ohjautuvat Helsingin hallinto-oikeuteen. Helsingin hallinto-oikeudella onkin merkittävä rooli siirtohinnoittelukäytännön kehittämisessä. Sen tekemät linjaukset ohjaavat Verohallintoa, ja valtaosa sen ratkaisuista tulee lainvoimaisiksi ilman KHO:n kannanottoa.

Vaasan ja Itä-Suomen hallinto-oikeuksista ei ollut annettu VML 31.1 §:ää koskevia ratkaisuja vuosina 2002–17.

Siirtohinnoitteluoikaisua koskevien ratkaisujen määrä tuomiopiireittäin



Kuvio 2. Siirtohinnoitteluoikaisua koskevien ratkaisujen määrä hallinto-oikeuksien tuomiopiireittäin vuodesta 2002 vuoden 2017 heinäkuuhun.

Tuomioistuimiin tulleiden siirtohinnoitteluoikaisua koskevien tapausten määrän kasvu ajoittuu ajalle hieman ennen OECD:n BEPS-projektin käynnistämistä. OECD on todennut, että kansainvälisen verotuksen ongelmat eivät ole koskaan olleet yhtä paljon esillä kuin viime vuosina. Maailmantalouden integraation syventyminen on luonut paineen uudistaa niitä kansainvälisen verotuksen sääntöjä, jotka suunniteltiin toistasataa vuotta sitten.¹⁸⁸ Myös suuren yleisön kiinnostus verotulojen oikeudenmukaista jakautumista kohtaan on kasvanut. Moni media on uutisoinut moittivaan sävyyn tilanteita, joissa on ylipäänsä merkkejä aggressiivisesta verosuunnittelusta. Vastapainoksi osa monikansallisista yrityksistä on alkanut raporttoimaan ”verojalanjälkiään” eli konkreettisesti näyttämään yleisölle, mihin maihin ne maksavat veroja ja kuinka paljon.

Edellä mainitut KHO:n päätökset ovat eittämättä herättäneet keskustelua julkisuudessa, mutta voitaneen ajatella, että yleinen yhteiskunnallinen keskustelu kannustaa myös prejudikaattien antamiseen. Toisaalta KHO:n ratkaistavaksi päätyvät asiat määräytyvät asianosaisten aktiivisuuden perusteella. Verohallinnon alttius siirtohinnoitteluoikaisujen tekemiseen lienee lopultaan keskeisin syy kasvaneelle ratkaisumääräl-

¹⁸⁸ OECD:n BEPS Action 8-10 -loppuraportti 2015, s. 3.

le. Sen selvittäminen, onko syynä Verohallinnon aktivoitumiseen ollut sen sisäiset muutokset, verovelvollisten muuttunut käyttäytyminen vai kenties muu syy, edellyttää erillistä tutkimusta.

Myös päivitetyllä OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksella on mahdollisesti ollut vaikutusta tulkintaerimielisyyksien kasvuun. OECD julkisti ensin vuonna 2009 ja heti perään 2010 uudet siirtohinnoitteluohjeensa. Uudet ohjeet miltei kaksinkertaistivat saatavilla olevan ohjeistuksen määrän siirtohinnoitteluperiaatteista saman järjestön vuoden 1995 ohjeistukseen verrattuna.

4.2 Liiketaloudellinen argumentointi perusteluissa

4.2.1 Liiketalouden lainalaisuuksien keskeisyys siirtohinnoittelussa

Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuus on määriteltävissä liiketalouden lainalaisuuksien perusteella. Tuotteiden ja palveluiden hinnoittelu ei ole kuitenkaan yksiselitteinen tehtävä. Erityisesti silloin kun maiden rajojen yli liikkuvat hyödykkeet ovat kustannusrakenteeltaan monimutkaisia, Verohallinto ja tuomioistuimet ovat vaikeassa asemassa pyrkiessään arvioimaan niiden markkinaehtoiset siirtohinnat. Hyödykkeille voidaan kohdistaa lukuisin eli laskentamenetelmin suoria ja epäsuoria kustannuksia ja hyödykkeille laskettavan voittolisän eli katteen sopivuudesta voidaan kiistellä. Vanha rahoitusalan oppi on, että tuotto ja riski ”kulkevat käsi kädessä” – mitä riskisempi tietyn hyödykkeen markkina on, sitä suurempi tuotto-odotus kyseisellä markkinalla lähtökohtaisesti on¹⁸⁹. Käytännössä riski heijastuu hyödykkeiden hintoihin, joiden markkinaehtoisuuden selvittämisessä siirtohinnoittelussa on kysymys.

Eri toimialojen ja markkinoiden erityispiirteiden hahmottaminen on ulkopuoliselle monesti vaikeaa, joten Verohallinnon ja tuomioistuinten arviointityö alkaa käytännössä opiskelulla. Liiketalouden peruslainalaisuudet ovat toisaalta kaikilla aloilla samat. Tässä jaksossa perehdytään siihen, miten tuomioistuimet käyttävät liiketalouden argumentteja ratkaisuidensa perustelemiseen.

¹⁸⁹ Kinnunen et al. 2007, s. 159.

Liiketaloudellisilla argumenteilla on vahva liittymäpinta elävään yhteiskuntatodellisuuteen, ei niinkään perinteisiin abstraktisiin oikeussääntöihin. Liiketaloudelliset argumentit rinnastetaan tässä tutkimuksessa reaalisiin argumentteihin, joita on perinteisesti pidetty velvoittavuudeltaan sallittuina oikeuslähteinä.

4.2.2 Argumenttien vähäisyys perusteluissa

KHO on verotuslain ja verotusmenettelystä annetun lain voimassaolon aikana julkistanut 14 siirtohinnoittelua koskevaa ratkaisua, joista 12:ssa ratkaisun aineelliset kysymykset koskevat markkinaehtoperiaatetta. Uudemmissa ratkaisuissa perustelut ovat yleisesti pidempiä ja seikkaperäisempiä. Ennen 2000-lukua annetuissa yhdeksässä ratkaisuissa logiikka markkinaehtoisen hinnan muodostumisesta on avattu heikosti tai jätetty kokonaan avaamatta. Valtaosassa näistä ratkaisuista, kuten edellä esitetystä pitkässä vuosikirjaratkaisussa 1993-B-504¹⁹⁰, verovelvollisen verotuksessaan käyttämät kiistanalaiset siirtohinnot, samoin kuin muutamia keskeisiä liiketoiminnallisia lukuja, on toki selostettu, mutta näiden tosiasioiden lopullinen yhteys muodostettuun ratkaisuun siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta on jäänyt perustelematta. Sama yhteys on jäänyt avaamatta myös lyhyessä ratkaisussa KHO 1986-B-II-578:

Suomalainen uistimen valmistusta ja markkinointia harjoittava yhtiö oli vuonna 1981 perustanut Irlantiin tytäryhtiön, jonka toiminta käsitti emoyhtiön toimittamien puolivalmisteiden jatkojalostuksen ja viennin Pohjois-Amerikkaan. Irlanti tarjosi ulkomaalaisille yhtiöille eräitä huomattavia taloudellisia etuja, mm. verovapauden 10 ensimmäisen toimintavuoden aikana. Emoyhtiön tuotannosta oli noin 95 % mennyt vientiin, siitä 80 % Pohjois-Amerikkaan. Tytäryhtiön markkinoitavaksi oli siirtynyt vain kaksi yhtiön viehemallia, muu vienti tapahtui edelleen suoraan Suomesta. Emoyhtiö oli verovuonna myynyt tytäryhtiölle puolivalmisteita 916.488 mk:lla, kun puolivalmisteiden välittömät muuttuvat valmistuskulut olivat olleet 724.856 mk. Ensimmäisen tilikautensa aikana tytäryhtiö oli tuottanut voittoa 2,4 milj. mk, kun sen liikevaihto oli ollut 4,3 milj. mk. *Näissä oloissa katsottiin* emoyhtiön ja tytäryhtiön välisissä liiketoimissa menetellyn poikkeavasti siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu ja emoyhtiön tuloon lisättiin alihinnoittelun muodossa tapahtuneena peiteltynä voitonsiirtona 291.605 mk. (Ratkaisun otsikko, kursivointi lisätty)

Ratkaisun julkistetussa osassa on siis esitetty tietyt faktat ja lopuksi todettu peitelty voitonsiirto. Paljon jää kertomatta siitä, miten tuomioistuin on päätenyt tähän lopputulokseen. Lyhyeen ratkaisuun valikoidut faktat puhuvat osin tietysti puolestaan. Ensinnäkin tytäryhtiön voitto suhteessa liikevaihtoon – 56 prosenttia – on korkea erityi-

¹⁹⁰ Ks. ratkaisun otsikko jaksosta 3.2.4.

sesti otettaessa huomioon, että kyseessä on yhtiön ensimmäinen tilikausi. Toisekseen puolivalmisteiden myyntihinta emoyhtiöstä tytäryhtiöön on epäilyttävän alhainen suhteessa välittömiin muuttuviin valmistuskuluihin.¹⁹¹ Kolmanneksi vihjaavalla tavalla esitetään se, että tytäryhtiö sijaitsee Irlannissa, joka tarjoaa yhtiöilleen merkittäviä veroetuja. Kaikki nämä seikat ovat selkeitä aihetodisteita peitellyn voitonsiirron puolesta. Siltikään näiden faktojen liiketaloudellista merkitystä ei ole vaivauduttu avaamaan, vaan on tyydytty epämääräiseen ”näissä oloissa” -ilmaisuun.

Vaikka kyseessä ei ole vuosikirjaratkaisu, kuten ei myöskään valtaosa muistakaan edellä mainituista 14:stä ratkaisusta, olisi oikeusvarmuuden nimissä suotavaa, että KHO avaisi logiikkaansa tarkemmin. Lyhyet ratkaisuselosteet eivät ole itse päätöksiä, mutta niitä saatetaan käyttää oikeusohjeina miltei vuosikirjaratkaisujen tavoin¹⁹². Erityisesti ratkaisuihin, joissa markkinaehtoisuuden toteutamiselle on useita perusteita – kuten siirtohinnoitteluoikaisuihin tyypillisesti on – olisi oikeusyhteisölle arvokasta ymmärtää annettujen perusteiden keskinäinen painoarvo edes pääpiirteisesti. Epäselvää saattaa ylipäänsä olla, mitkä lyhyessä ratkaisuselosteessa esitetyt oikeustoisuuseikat ovat olleet merkityksellisiä, jos riittävää erittelyä merkityksellisten ja merkityksettömien seikkojen välillä ei ole tehty, kuten on asian laita edellä mainitussa ratkaisussa KHO 1986-B-II-578.

Uudemmissa KHO:n ratkaisuihin liiketaloudellisia argumentteja on ilmaistu ansiokkaammin. Ratkaisussa KHO 2010:73 oli kyse verovelvollisyhtiöstä, joka oli vaihtanut ulkopuolisen lainarahoituksensa konsernin sisäiseen. Konsernin sisäisen lainan ulkomaille suoritettava korko oli kolminkertainen aiempaan korkoon verrattuna. Koron todettiin selvästi ylittäneen määrän, joka olisi maksettu toisistaan riippumattomien osapuolten välillä. KHO ei ollut tämänkään ratkaisunsa perusteluissa sinänsä monisanainen. Silti se vetosi keskeisinä liiketaloudellisin argumentteinaan muun muassa siihen, että uudelle ja vanhalle lainarahalle maksettavien korkojen ero on melkoinen ja että uudelle lainalle on asetetut huomattavat vakuudet parantavat yhtiön luottokelpoisuutta, mikä ei selitä kasvanutta korkokustannusta.¹⁹³

¹⁹¹ Oletettavaa on, että teollisessa valmistuksessa syntyy myös välillisiä kustannuksia ja kiinteitä kustannuksia. Lisäksi kustannusten päälle tulee lisätä sopiva tapauskohtainen kate.

¹⁹² Myrsky 2011, s. 83.

¹⁹³ KHO 2010:73 (2. kappale, jakso ”Perustelut”).

Ratkaisun KHO 2013:36 perusteluissa arvioitiin muun muassa tietyn tyyppisten alihankkijoiden neuvotteluvoimaa vapailla markkinoilla ja verrattiin sitä käsillä olevan tapauksen tosiseikkoihin. Ratkaisussa KHO 2014:33 viitattiin jopa rahoitusteoriaan ja sitä sovellettiin tapauksen faktoihin:

"Korkein hallinto-oikeus toteaa, että muun muassa arvioitujen tulevien kassavirtojen diskontattuun nykyarvoon perustuva laskelma on sinänsä sekä rahoitusteorian mukainen että käytännön arvonmäärityksessä runsaasti käytetty arvostusmenetelmä. Kassavirtamenetelmää voidaan myös verotuksessa pitää lähtökohtaisesti hyväksyttävänä tapana arvioida julkisilla markkinoilla noteeraamattoman yhtiön markkinahinta. Kun kassavirtalaskelman tulokset ovat kuitenkin ratkaisevasti riippuvaisia muun muassa tulevaisuutta koskevista ennusteista, laskelmissa käytetyille oletuksille ja muille suureille on esitettävä riittävät perustelut. A Oy:n tässä yhteydessä esittämät laskelmat sisältävät kolme eri versiota, jotka on nimetty matalan kasvun, korkean kasvun ja mediaanilaskelmaksi. -- Kun selvittämättömät muuttujat ovat vaikuttaneet merkittävästi laskelmien lopputulokseen, laskelmia ei voida pitää riittävän luotettavana näyttönä siitä hinnasta, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi käytetty."¹⁹⁴

Tässä tutkimuksessa läpikäytyjen hallinto-oikeuksien ratkaisujen perusteluissa on sama kehityssuunta kuin KHO:ssa: uudemmissa perusteluissa perustelut ovat mittavampia, ja niihin on sisällytetty suurempi määrä yksityiskohtaisia verotustietoja. Puhdasta liiketaloudellista argumentointia, johon sisältyisi esimerkiksi talouden peruslainalaisuuksien ja teorioiden soveltamista kunkin oikeustapauksen faktoihin, ei ratkaisuissa muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta kuitenkaan näy.

Tyypillisesti hallinto-oikeus vain esittää kunkin tapauksen tietyt oikeustositteet edellä mainitun ratkaisun KHO 1986-B-II-578 tapaan ja toteaa sitten, onko siirtohinnoittelu sen mukaan ollut markkinaehtoista vai ei. Tuomioistuimen oma ääni ei taloudellisessa argumentoinnissa liiemmin kuulu, vaan perusteluissa tyydytään luettelemaan asianosaisten ja Verohallinnon vastakkaisia näkemyksiä eri seikoista. Ratkaisujen perustelut ovat näin ollen monesti vuoropuhelun tyyppisiä kokoelmia, joiden päätteeksi tuomioistuin esittää, kumman puolen argumentteja se pitää uskottavimpina. Se saattaa painokkaasti myös todeta, että kun jollekin väitteelle ei ole esitetty uskottavaa näyttöä, asia ratkaistaan väitteentekijän kannalta epäedullisella tavalla:

"Yksinomaan maksuajan myöntäminen ei ole markkinaehtoperiaatteen vastaista. X Oy on luotettavasti selvittänyt, että valuuttakurssiriskiltä suojautuminen myyjän ja ostajan välisin sopimuksin ei ole ollut sen kaupankäynnissä tavanomaista, vaan sopimuspuolet vastaavat omista riskeistään. Myyjäyhtiön suojautuminen valuuttakurssiriskiltä ei tule tässä

¹⁹⁴ KHO 2014:33 (7. ja 8. kappale, jakso "2.2. Oikeudellinen arviointi").

asiassa arvioitavaksi. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö *ei ole osoittanut*, että kyseessä olevassa osakekaupassa olisi sovittu ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja että yhtiön tulo olisi tämän vuoksi jäänyt pienemmäksi kuin se muutoin olisi ollut. Valuuttakurssitappio on yhtiön tulosta vähennyskelpoinen meno. Oikaisulautakunnan päätöstä ei ole syytä muuttaa.”¹⁹⁵ (kursivoinnit lisättyjä)

”Kaiken edellä sanotun perusteella hallinto-oikeus katsoo, että XY Oy *ei ole näyttänyt* nimensä dominanttiosan perusteella saaneensa sellaista hyötyä, josta sen olisi ollut perusteltua maksaa X AB:lle korvausta. *Muun luotettavan selvityksen puuttuessa* XZ Suomi Oy:n ja XY Oy:n sekä X AB:n välisissä lisenssisopimuksissa on näin ollen katsottava sovitun taloudellisista ehdoista, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovellettu. XY Oy:n on siten katsottava jakaneen ruotsalaiselle X AB:lle rojaltimaksujen muodossa peiteltyä voitonsiirtoa (...)”¹⁹⁶ (kursivoinnit lisättyjä)

On epätyypillistä, että hallinto-oikeudet esittäisivät perusteluissaan konkreettisia esimerkkejä, miten ne näkevät eri kaupankäyntitilanteissa tavanomaisesti toimittavan. Siirtohinnoittelussa on pitkälti kysymys tavanomaisen liiketoiminnan simuloimisesta kahden toisistaan riippuvan osapuolen välillä, joten olisi suotavaa, että tavanomaisen ja epätavanomaisen liiketoiminnan välille tehtäisiin selkeämpi ero. Itsesäänselvyyksiä ei luonnollisesti ole tarpeen ilmaista eksplisiittisesti. Se, että vähääkään tulkinnanvaraisissa tapauksissa jokin yksiselitteisesti todetaan epätavanomaiseksi menettelyksi, ei kuitenkaan luo suuresti lisäarvoa perusteluiden lukijalle.

Uudemmissa hallinto-oikeuden ratkaisuissa liiketaloudellisia argumentteja ja niiden linkittämistä kuhunkin käsiteltävään tapaukseen on jokseenkin enemmän. Monesti argumentaatioapua on haettu OECD:n siirtohinnoitteluohjeista, joiden merkitys osana ratkaisujen perusteluita on kasvanut viime vuosina¹⁹⁷. Argumentaatio ei ole sinänsä siis itsenäistä ja neutraalia. Toisinaan ohjeita referoidaan ratkaisujen perusteluissa hyvinkin tarkasti:

”OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden (kohta 1.47) mukaan osapuolten suorittamat toiminnot määräävät sitä, kuinka liiketoimien riskit osapuolten välillä jakautuvat. Siirtohinnoitteluohjeiden (kohta 1.48) mukaan osapuolten käytös on yleensä paras osoitus todellisesta riskien jaosta. Ohjeiden (kohta 1.49) mukaan markkinaehtoisessa liiketoimessa on yleensä järkevää kohdistaa suurempi osuus riskistä sille osapuolelle, joka hallitsee riskiä suhteellisesti enemmän. Ohjeiden (kohta 1.45) mukaan avoimilla markkinoilla suuremman riskin ottaminen korvautuu myös suurempana tuotto-odotuksena.”¹⁹⁸

¹⁹⁵ Hämeenlinnan HaO 14/0625/1 (2. kappale, jakso ”Johtopäätös”).

¹⁹⁶ Helsingin HaO 05/0511/4 (11. kappale, jakso ”Perustelut”).

¹⁹⁷ Tästä tarkemmin jäljempänä jaksossa 4.3.

¹⁹⁸ Helsingin HaO 17/0467/4 (7. kappale, jakso ”Sovellettavat säännökset, verosopimus ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet”).

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden käyttäminen argumentaation ja tulkinnan lähteenä ei ole suinkaan väärin. Harva teoria tai väite syntyy tyhjiössä – käytännössä kaikella argumentaatiolla on pohja jonkun toisen aiemmin kehittämässä tai esittämässä ajattelussa. Liiketaloudellisilla argumenteilla tulisi olla pohja rahoitusteoriassa ja taloustieteessä. Tutkimusta on siis riittämiin, joskin tieteen ideaaleista huolimatta mitään siitä voidaan tuskin luonnehtia täysin objektiiviseksi ja neutraaliksi. OECD:n ohjeistus on siitä hyvä ja neutraali lähde, että sen sisällöstä vallitsee ainakin valtioiden välillä yksimielisyys.

4.2.3 Tavoitteeksi perustelukäytäntöjen parantaminen

Ratkaisujen perusteluista tulee HLL 53 §:n käydä ilmi, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun. Riittävät perustelut lisäävät luottamusta lainkäyttöön¹⁹⁹. Tuomioistuineläytöksellä on aina tietynlainen muodollinen auktoriteetti, mutta hyvillä ratkaisujen perusteluilla se voi ansaita myös tosiasiallista auktoriteettia²⁰⁰. Samoin hyvät perustelut saattavat vähentää alttiutta muutoksenhakuun²⁰¹. Muutoksenhaku-alttiuden pienentämisellä on taas merkitystä paitsi verovelvollisten vaivan säästämässä myös korkeimman hallinto-oikeuden kuorman vähentämisessä.

Olisi suotavaa, että siirtohinnoitteluoikaisua koskevia ratkaisujen taustalla vaikuttavat ajattelutavat ja argumentit tuotaisiin esiin. Yhtä lailla olisi suotavaa, että tuomioistuim osoittaisi teorioidensa ja kantojensa lähteet. Näin lisätään avoimuutta sekä annetaan mahdollisuus lähdekritiikkiin ja ratkaisujen taustalla vaikuttavien ajattelutapojen aitoon haastamiseen – kysymys on nimenomaan hallinto-oikeuksien tosiasiallisen auktoriteetin kasvattamisesta.

VML 31.1 §:n laaja soveltamisala huomioon ottaen voidaan pitää lähtökohtana, että säännöksen tukena käytettäisiin poikkeuksetta nimenomaan liiketaloudellista argumentointia. Käytännössä tämä tarkoittaisi kattavampia vertailuja markkinaehtoisesta ja ei-markkinaehtoisesta liiketoiminnan välillä sekä enemmän konkreettisia esimerkkejä kummastakin.

¹⁹⁹ Ks. esim. HE 217/1995, s. 81.

²⁰⁰ Näin muotoilee Myrsky (2011, s. 223–224).

²⁰¹ Ks. esim. HE 217/1995, s. 81.

Lainkäytössä noudatetaan perinteisesti niin kutsuttua loogisen syllogismin ajatusta: ensin asetetaan noudatettavat säännöt, sitten tapauksen oleelliset faktat ja lopuksi johtopäätös siitä, soveltuvatko asetetut säännöt vai eivät²⁰². Tätä ajattelutapaa seurataan myös siirtohinnoitteluratkaisuissa sikäli, että perusteluissa lausutaan sääntö (VML 31.1 §), sitten tapauksen oleelliset liiketaloudelliset faktat ja lopuksi johtopäätös siitä, onko siirtohinnoitteluoikaisu perusteltu vai ei. Kokonaisuus jää kuitenkin muodolliseksi, jos sovellettava oikeussääntö on VML 31.1 §:n tapaan erittäin laaja ja edellyttää aina tapauskohtaista tulkintaa. Laki on tunnetusti ainoa vahva oikeuslähde, ja siihen on syytä viitata. Olisi kuitenkin syytä ohjata tuomioiden perustelua siirtohinnoitteluoikaisujen alalla siihen suuntaan, että ainoaksi normiksi ei jäisi mitäänsanomaton VML 31.1 §, vaan sitä täydennettäisiin asianmukaisilla liiketaloudellisilla argumenteilla. Markkinaehtoperiaatteen tulkinnassa on väistämättä kysymys taloudesta ja kaupankäynnistä. Ratkaisuissa käytettävien perusteluiden ja kielenkäytön tulisi tämän todellisuuden mukaisia.

4.3 OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin viittaaminen

OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on ollut jo pitkään hyväksyntä kansainvälisenä standardina, jota käytetään tukena siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arvioimisessa. Ohjeisiin on viitattu myös Verohallinnon ohjeistuksessa, mikä viittaa ohjeiden tosiasiallisesti vahvaan asemaan verotuskäytännössä.

4.3.1 ”Markkinaehtoperiaatteen tärkeä tulkintalähde”

Siirtohinnoitteluohjeet mainittiin ensimmäistä kertaa KHO:n ratkaisun perusteluissa vuosikirjaratkaisussa KHO 2013:36, jossa arvioitiin ns. location savings -hyötyjen sisällyttämistä osaksi siirtohintaa.

”OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät sido OECD:n jäsenvaltioita. Ohjeisiin sisältyy kuitenkin *suositus*, että sekä kansalliset veroviranomaiset että kansainväliset konsernit nautuisivat niihin. Esimerkiksi hallituksen esityksessä 107/2006 vp on todettu, että kyseisillä OECD:n ohjeilla on siirtohinnoittelun alalla pitkälti kansainvälisen standardin asema, ja ohjeita voidaan pitää markkinaehtoperiaatteen tärkeänä tulkintalähteenä.”²⁰³

²⁰² Esim. Laakso 1990, s. 57 & Tuori 2000, s. 52 ja 157.

²⁰³ KHO 2013:36 (2. kappale, jakso ”2.3.1 Location savings”).

KHO toisti lainauksen asiasisällön ratkaisuissaan KHO 2014:33 ja KHO 2014:119²⁰⁴. Kaikissa näistä kolmesta ratkaisusta siirtohinnoitteluohjeiden jotakin kohtaa on referoitu yksityiskohtaisesti osana perusteluita.

Edellä olevaan KHO:n kannanottoon on viitattu myös valtaosassa kyseisen ratkaisun jälkeen annetuista hallinto-oikeuksien ratkaisuksista, joissa siirtohinnoitteluohjeisiin on muutoinkin viitattu²⁰⁵. Joidenkin ratkaisujen perusteluissa toteamusta on tarkennettu avaamalla lakisidonnaisuuden vaatimusta verotuksen alalla, erityisesti liiketoimen sivuuttamista ja uudelleenluonnehdintaa pohdiskelevissa perusteluissa²⁰⁶. Toisaalta osassa perusteluista tuomioistuimen tulkinta OECD:n ohjeistuksen asemasta on avattu lyhyemmin ja suurpiirteisemmin:

”Markkinaehtoperiaatteen käytännön soveltamisessa ja siirtohinnoittelun tutkimisessa käytetään *tulkintalähteenä* OECD:n siirtohinnoitteluohjeita (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.64 kohdan mukaan, kun --”²⁰⁷ (kursivointi lisätty)

Muutamassa hallinto-oikeuden ratkaisussa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden oikeuslähdeopillista asemaa ei avata laisinkaan, vaikka ohjeista on muutoin nostettu esiin tarkkoja kohtia²⁰⁸. Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa 15/1073/4 kiinnostavaa on, että valittaja viittasi ohjeisiin lukuisia kertoja ja esitti lisäksi väitteen, että ohjeet ovat ”muodostuneet velvoittavaksi oikeuslähteeksi, jolloin niiden sivuuttaminen tulee perustella.”²⁰⁹ Tuomioistuin samoin kuin veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö viittasivat yhtä lailla ohjeisiin useissa kohdissa perusteluissaan, mutta kumpikaan ei ot-

²⁰⁴ KHO 2014:33 (2. kappale, jakso ”2.2. Oikeudellinen arviointi”) ja KHO 2014:119 (9. kappale, jakso ”Oikeudellinen arviointi”).

²⁰⁵ Näin esim. Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisuissa 17/0467/4 (5. kappale, jakso ”Sovellettavat säännökset, verosopimus ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeet”), 17/0087/4 (8. kappale, jakso ”Johtopäätökset”) ja 16/0888/4 (9. kappale, jakso ”Verosopimus-oikeus”) sekä Turun hallinto-oikeuden ratkaisussa 16/0619/3 (2. kappale, jakso ”Siirtohinnoittelu”).

²⁰⁶ Esim. Helsingin HaO 16/0574/4 (7. kappale, jakso ”Ensisijainen vaatimus”): ”Asiassa on niin ikään viitattu OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Tältä osin hallinto-oikeus toteaa, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla on katsottava olevan tulkintaa ohjaava vaikutus verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 1 momentin soveltamisalalla. Sen sijaan siirtohinnoitteluohjeilla ei verotuksen lakisidonnaisuuden periaate huomioon ottaen ole mainitun säännöksen soveltamisalaa laajentavaa vaikutusta. Näin ollen sillä seikalla, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kappaleessa 1.65 annetaan veroviranomaiselle mahdollisuus sivuuttaa osapuolten sopima liiketoimi tietyissä poikkeuksellisissa tilanteissa, ei ole asiassa merkitystä.”

²⁰⁷ Helsingin HaO 16/0501/4 (1. kappale, jakso ”OECD:n siirtohinnoitteluohjeet”).

²⁰⁸ Näin esim. Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisuissa 15/0303/4, 15/1073/4 ja 16/0688/4.

²⁰⁹ Helsingin HaO 15/1073/4 (2. kappale valituksessa esitettyjen vaatimusten jaksossa ”Konsernin sisäisen kustannusjärjestelmä”).

tanut mitään kantaa ohjeiden oikeuslähdeopilliseen asemaan. Hiljaisuuden myötä voitaneen kysyä, hyväksyivätkö kaikki osapuolet kyseisessä tapauksessa implisiittisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeet niiksi säännöiksi, joilla tapaus ratkaistaan. Tällainen implisiittinen hyväksyminen antaa tukea ajatukselle, että siirtohinnoitteluohjeiden noudattaminen on jo tosiasiallisesti eräänlaista tapaoikeutta²¹⁰.

KHO:n ratkaisussa 2014:119 siirtohinnoitteluohjeet nostettiin esille jo ratkaisun otsikossa, jossa todettiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla olevan ”tulkintaa ohjaava vaikutus” VML 31.1 §:n soveltamisalalla. Kyseisen säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle tulkintavaikutus ei ratkaisun mukaan kuitenkaan ulotu. Kuten jaksossa 3.2.4 esitettiin, ratkaisun keskeisenä antina oli sen vahvistaminen, että VML 31.1 § ei sovellu verovelvollisen tekemien oikeustoimien sivuuttamiseen ja uudelleenluonnehdintaan. OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa on normeja oikeustoimen sivuuttamisesta, mutta niiden ei siis katsota vaikuttavan siirtohinnoitteluvoimaisuuksien tulkintaan Suomessa.

Ratkaisu KHO 2014:119 oli perusteluidensa osalta äänestysratkaisu (3–2). Eri mieltä olleet lausuivat osana omia perusteluitaan, että ”on selvää, ettei verotus voisi perustua suoraan OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ilman lain tukea.”²¹¹ Verotuksellista legaliteettiperiaatetta halutaan siis korostaa. Ilmaisua voi lisäksi lukea niin, että kunhan lain tuki on olemassa, verotus voi suoraan perustua OECD:n ohjeisiin. Nykyisessä lainsäädäntöarkkitehtuurissamme voisi siis ymmärtää, että kunhan liikutaan VML 31.1 §:n soveltamisalalla, OECD:n ohjeistus on enemmän tai vähemmän suora normilähde – ei pelkästään ”tärkeä tulkintalähde”. Kysymyksessä ei ole enemmistön mielipide, eikä muutoinkaan ole mielekästä takertua yksittäisiin sanavalintoihin osana pitkiä perusteluita, mutta ilmaisu viittaa siihen, että siirtohinnoitteluohjeistuksella voidaan nähdä tosiasiallisesti velvoittavaa vaikutusta.

²¹⁰ Vrt. esim. työoikeudessa tapaoikeuden velvoittavuuden yhtenä edellytyksenä voidaan pitää sitä, että osapuolet ovat noudattaneet käytäntöä ”oikeudellisen velvollisuuden tunteen johdosta”, eli siksi, että ovat mieltäneet tavan sitovaksi ja siten hyväksyneet sen. (Kairinen et al. 2004, I Työoikeuden perusteita > 2. Työoikeuden normijärjestelmä > Tapa ja sopimuksen veroinen käytäntö.)

²¹¹ KHO 2014:119 (2. kappale eri mieltä olleiden jaksossa ”Oikeustoimen uudelleenluonnehdinta VML 31 §:n nojalla”).

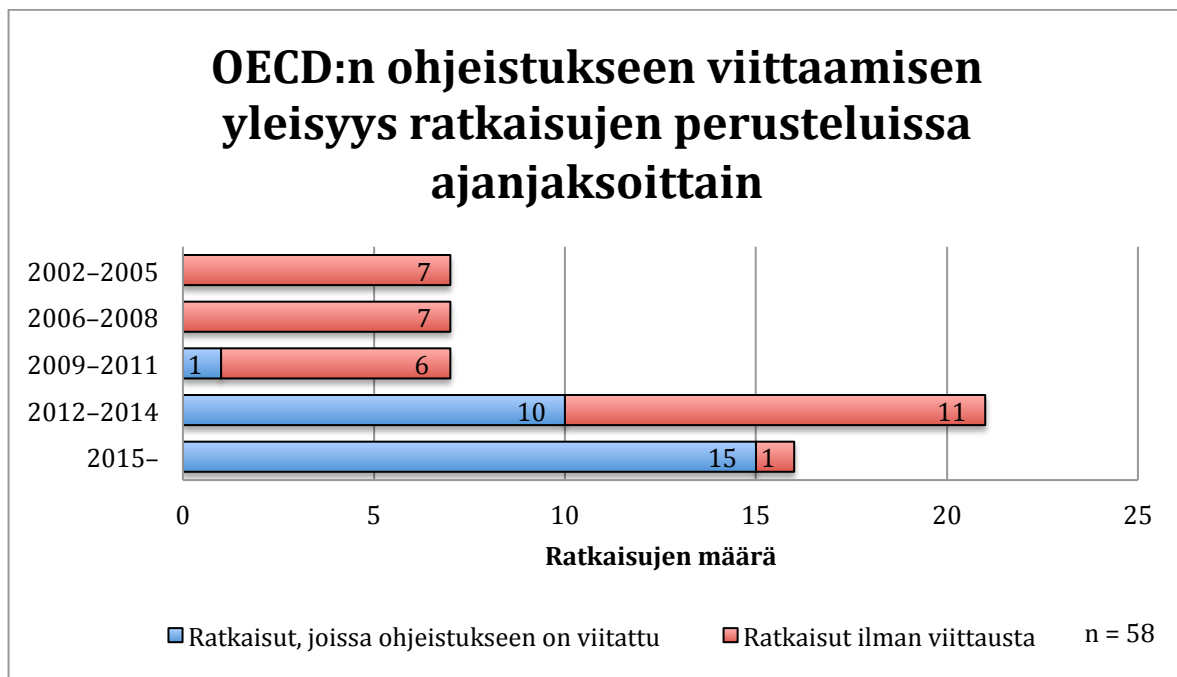
4.3.2 Hallinto-oikeuksien aktivoituminen

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat viime vuosina vallanneet alaa hallinto-oikeuksien antamien ratkaisujen perusteluissa, kuten kuviosta 3 näkyy. Ratkaisu KHO 2013:36, jossa viitattiin ensimmäistä kertaa yksiselitteisesti ohjeisiin, annettiin 4.3.2013, jonka jälkeen on annettu kaikkiaan 30 siirtohinnoittelu-oikaisua koskevaa ratkaisua hallinto-oikeuksissa. Niistä 24:ssä perusteluihin on sisällytetty vähintään yksi viittaus siirtohinnoitteluohjeisiin. Ennen kyseistä ajankohtaa (vuoden 2001 jälkeen) annetuissa 28 ratkaisussa ainoastaan kahdessa on vastaavanlainen viittaus. Selvää on, että KHO:n asettama esimerkki on aurannut tietä uudenväliselle kulttuurille kirjoittaa siirtohinnoittelu-oikaisuja koskevien ratkaisujen perusteluita.

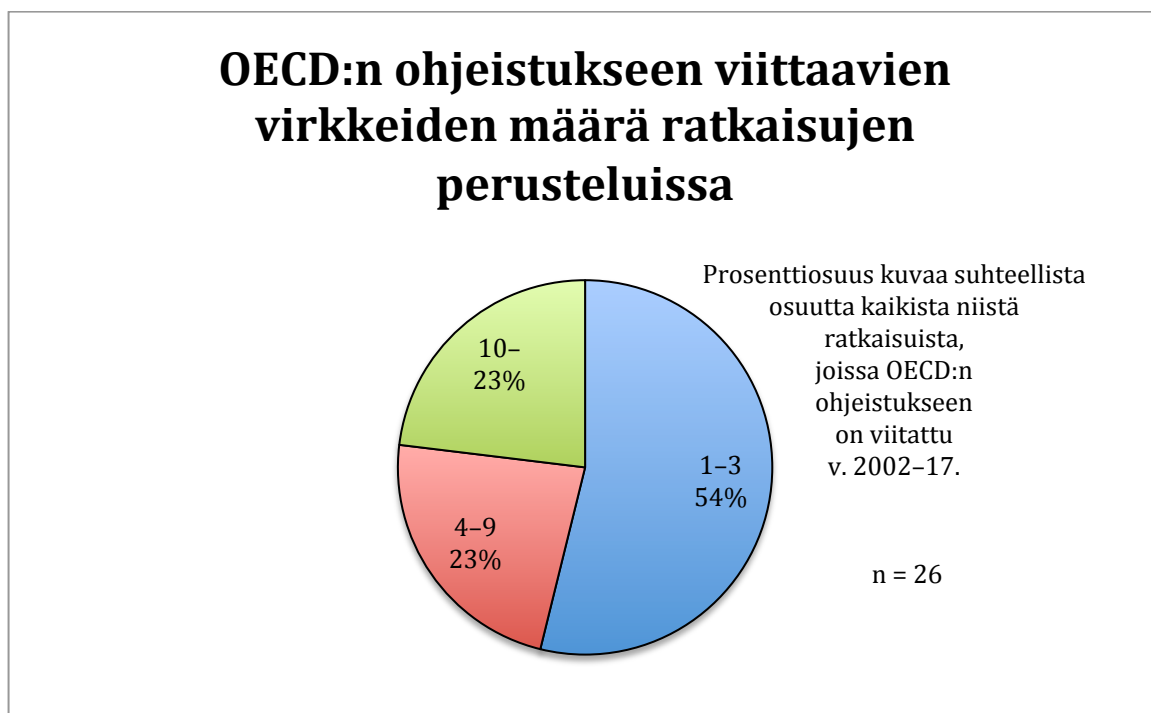
Oma kiinnostava kysymyksensä on, alkoiko tuomarikunta lukea ja kiinnittää huomiota ohjeisiin enenevässä määrin saatuaan KHO:lta esimerkin vai antoiko esimerkki vain legitimitietin viitata ohjeisiin näkyvästi. Ratkaisujen perusteluthan eivät aina kerro, mihin oikeudellinen ratkaisu on *de facto* perustettu ja mitä taustatekijöitä ratkaisulla on ollut²¹².

Valtaosassa hallinto-oikeuksien ratkaisuista siirtohinnoitteluohjeet eivät viittauksista huolimatta ole näkyvässä roolissa. Kuten kuviosta 4 käy ilmi, yli puolessa niistä ratkaisuista, joissa ohjeisiin on viitattu, ohjeet on mainittu enintään kolmessa eri virkkeessä osana perusteluita. Tyypillisesti perusteluissa ensin taustoitetaan lyhyesti edellä kerrotulla tavalla, että siirtohinnoitteluohjeet ovat kansainvälisen standardin asemassa ja keskeinen tulkintalähde siirtohinnoittelu-oikaisuisissa myös Suomen oikeudessa. Sitten viitataan johonkin tiettyyn ohjeiden kohtaan. Ohjeista näytetään näissä ratkaisuisa enimmäkseen haettavan tukea ja mittapuuta muulle argumentoinnille.

²¹² Lindroos-Hovinheimo 2014, s. 82–85.



Kuvio 3. OECD:n siirtohinnoitteluohjeistukseen viittaamisen yleisyys hallinto-oikeuksien ratkaisujen perusteluissa ajanjaksoittain vuodesta 2002 vuoden 2017 heinäkuuhun.



Kuvio 4. Viittauksen OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin sisältävien virkkeiden määrä hallinto-oikeuksien ratkaisujen perusteluissa vuodesta 2002 vuoden 2017 heinäkuuhun.

Vaikka valtaosassa ratkaisuihin siirtohinnoitteluohjeet eivät ole pääosassa perusteluita, 46 prosentissa ratkaisuihin ohjeisiin on viitattu vähintään neljässä eri virkkeessä. Kuudessa ratkaisussa (23 %) virkkeiden määrä ylittää kymmenen, jolloin ohjeistuksen roolia voi lähtökohtaisesti luonnehtia jo merkittäväksi. Näissä tapauksissa valittaja ja mahdollisesti Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ovat tyypillisesti ensin avanneet keskustelun ohjeiden asemasta ja viitanneet mahdollisesti useaankin ohjeiden kohtaan osana omia vaatimuksiaan. Esimerkiksi Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa 15/1073/4 perusteluissa on viitattu 15 virkkeessä siirtohinnoitteluohjeisiin. Valituskirjelmässä vastaavia viittauksia on peräti 25, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikönkin vastineessa kaksi.

Käsitellyissä 58 hallinto-oikeuden ratkaisussa valittaja viittaa siirtohinnoitteluohjeisiin 31:ssä, eli noin puolessa tapauksista. Valittajat ovat siis hieman aktiivisempia viittaamaan ohjeisiin kuin tuomioistuimet, jotka on viitannut ohjeisiin 26:ssä mainituista ratkaisuksista. Myös KHO:ssa valittajat ja Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ovat useamman kerran viitanneet ohjeisiin.

Lukuisat viittaukset ja aktiivinen keskustelu ohjeiden sisällöstä antavat vahvistusta sille, että myös verovelvolliset ja veronsaajien edustajat näkevät ohjeet jonkinasteisena normilähteenä.

4.3.3 Viittaustyylistä tarkemmin

Monissa ratkaisuissa siirtohinnoitteluohjeista nostetaan esiin useitakin kohtia. Viittaukset ovat usein tarkkoja:

”OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 30 July 2010) 7 lukua koskevan 7.13 kappaleen mukaan etupiiriyrityksen ei olisi katsottava saavan sisäistä palvelua silloin, kun se saa satunnaista hyötyä, joka on seurausta pelkästään siitä, että etupiiriyritys on osa suurempaa konsernia eikä hyöty ole seurausta minkään erityisen toiminnan suorittamisesta. -- OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 7 lukua koskevan 7.29 kappaleen mukaan kun yritetään määrittää ryhmän sisäisten palvelujen markkinaehtoista hintaa, asiaa pitää harkita sekä palvelun suorittajan että vastaanottajan näkökulmasta. Tässä suhteessa olennaisiin näkökohtiin kuuluvat palvelun suorittajalle aiheutuneet kustannukset, palvelun arvo vastaanottajalle ja se, miten paljon vertailukelpoinen riippumaton yritys olisi ollut valmis maksamaan tästä palvelusta vertailukelpoisissa olosuhteissa. Ohjeen kohta vastaa jo vuonna 1995 julkaistujen ohjeiden kohtaa 7.29. (kappaleenvaihto) OECD:n siirtohinnoit-

teluohjeiden 6 lukua koskevan 6.14 kappaleen mukaan aineettoman omaisuuden markkinaehtoisessa hinnoittelussa täytyy vertailukelpoisuuden osalta ottaa huomioon sekä omaisuuden siirtäjän että siirronsaajan näkökulma.”²¹³

”Siirtohinnoitteluohjeiden (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 22 July 2010) 1 luvun kohdan 1.34 mukaan riippumattomat osapuolet vertailevat transaktioita vaihtoehtoihin, jotka ovat niillä realistisesti saatavilla ja ne ryhtyvät transaktioon vain, jos niillä ei ole selkeästi parempaa vaihtoehtoa. Saman kohdan mukaan riippumattomat osapuolet ottaisivat yleensä huomioon kaikki taloudellisesti relevantit erot realistisesti saatavilla olevien vaihtoehtojen välillä arvioidessaan vaihtoehtoja. (kappaleenvaihto) OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden 1.64 kohdan mukaan, kun verohallinto tutkii etupiiritoimea, tutkimuksen pitää yleensä perustua etupiiritysten tekemään liiketoimeen sellaisena kuin ne ovat sen järjestäneet käyttäen verovelvollisen soveltamia menetelmiä sikäli kuin ne vastaavat siirtohinnoitteluohjeiden II luvussa kuvattuja menetelmiä.”²¹⁴

Joissain ratkaisuissa pohditaan, miten toimia tilanteessa, jossa siirtohinnoitteluohjeista *ei* löydy tarkkoja suosituksia kyseiseen tilanteeseen. Hämeenlinnan hallinto-oikeuden ratkaisussa 15/0476/1 arvioitiin niin kutsutun taloudellisen omistajan käsitettä tavaramerkkiasiaassa. Hallinto-oikeus totesi, että käsitettä ei käytetä siirtohinnoitteluohjeissa. Se lisäsi, että käsite ja sen merkitys ovat kuitenkin muutoin vakiintuneet siirtohinnoittelussa ja että käsitteen käyttöä tukevat siirtohinnoitteluohjeiden tietyt kohdat, joten se itsekin käyttää kyseistä käsitettä ja hyväksyy käsitteen tarkoittaman toimintamallin.²¹⁵ Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa 17/0018/4 valittaja moitti Verohallinnon valitsemää menettelyä siitä, että menettelylle ei löydy tukea siirtohinnoitteluohjeiden tietyistä kohdista. Hallinto-oikeus totesi tämän pitävän paikkansa, mutta lisäsi kahden muun samaisissa ohjeissa olevan kohdan antavan tukea Verohallinnon valitsemalle menettelytavalle.²¹⁶ Ohjeisiin ei siis nähtävästi aina hirttäydytä, mutta niiden sääntelyn piirissä tunnutaan mieluusti pysyttävän.

4.3.4 Ohjeiden ajallinen soveltuvuus

Ratkaisussa 17/0087/4 valittaja vaati luottamuksensuojaa muun ohella sillä perusteella, että hänen mukaansa verotuksen oikaisupäätös perustui keskeisesti vuonna 2015 julkistettuihin BEPS-loppuraportteihin, vaikka tapauksessa on kysymys vero vuosista 2006–08, jolloin loppuraporteista ei ollut tietoaakaan. Tuomioistuimien totesi,

²¹³ Helsingin HaO 14/1103/4 (2. ja 3. kappale, jakso ”Hallinto-oikeuden oikeudellinen arvio ja johtopäätökset”).

²¹⁴ Helsingin HaO 17/0087/4 (1. ja 2. kappale, jakso ”OECD:n siirtohinnoitteluohjeet”).

²¹⁵ Hämeenlinnan hallinto-oikeuden ratkaisu 15/0476/1 (1. kappale, jakso ”Johtopäätökset”).

²¹⁶ Helsingin HaO 17/0018/4 (5. kappale, jakso ”Yhtiön käyttämä markkinahintavertailumenetelmä”).

että verotuspäätös nimenomaisesti ei perustu kyseisiin raportteihin, joten luottamuksensuojaväitteeltä putoaa pohja. Mielenkiintoista perusteluissa on kuitenkin se, että tuomioistuimen mukaan vuoden 2015 BEPS-raporteille ”ei voida antaa merkitystä verovuosien 2006–2008 verotuksissa”.²¹⁷ Tämä tulkinta on vastoin KHO:n ja Verohallinnon tulkintoja, jotka käytiin läpi jaksossa 3.2.4.

Kysymys siirtohinnoitteluohjeiden ajallisesta soveltuvuudesta ei noussut ratkaisussa 17/0087/4 avainkysymykseksi, mutta sivuhuomautus kuvaa, miten epäselvä asia on. Aina voidaan palata siihen muutoseikkaan, että ohjeet eivät ole virallinen säädös ja niillä on sallittuna oikeuslähteenä ainoastaan argumentatiivista arvoa. Tällöin ei pitäisi voida edes kysyä, mistä hetkestä lukien kukin ohjeiden päivitys on sovellettavaa oikeutta. Tässä oikeuskäytäntökatsauksessa on kuitenkin saatu vahvaa näyttöä sen puolesta, että ohjeilla on tosiasiallisesti vähintään heikosti velvoittavan oikeuslähteen asema ja että matka on kohti tavanomaiseen oikeuteen verrattavaa asemaa. Silloin korostuu perustellusti myös kysymys verovelvollisten luottamuksensuojasta tilanteessa, jossa päivitetyt ohjeet ovat mahdollisessa ristiriidassa muuttuvan verotuskäytännön kanssa. Kumpi on *lex superior*: siirtohinnoitteluohjeet vai muu verotuskäytäntö?

4.4 Muut ratkaisuissa käytetyt oikeuslähteet

Hallinto-oikeuksien ratkaisuissa ei suuressa määrin viitata muihin oikeuslähteisiin kuin VML 31 §:ään, OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ja hajanaisiin liiketaloudellisiin argumentteihin. Tässä jaksossa käydään läpi ne muut oikeuslähteet, joita on käytetty tai joilla voisi muutoin olla arvoa siirtohinnoitteluoikaisua koskevissa tapauksissa. Lainsäädäntöä ei tuoda erikseen esiin, koska VML 31 § on ainoa siirtohinnoitteluoikaisun kannalta keskeinen pykälä.

²¹⁷ Helsingin HaO 17/0087/4 (3. kappale, jakso ”Luottamuksensuoja”).

4.4.1 Tavanomainen oikeus ja verotuskäytäntö

Tavanomaisella oikeudella tarkoitetaan käytäntöä, joka on ensin vakiintunut verotuksessa ja jota on sittemmin vakiintuneesti sovellettu pitkän aikaa myös oikeuskäytännössä. Verotuskäytäntöä voidaan tässä ajattelutavassa pitää tavanomaisen oikeuden esiasteena; ennen kuin mistään voi tulla tavanomaista oikeutta, on sen vakiinnuttava ensin verotuskäytäntönä. Tavanomaista oikeutta ja verotuskäytäntöä erottaa periaatteessa se, että edellä mainittu on velvoittavaan lakiin verrattavaa tapaoikeutta ja jälkimmäinen heikompaa, ei-sitovaa käytäntöä. Tällainen oikeuslähdeopillinen erotelu on kuitenkin häilyvää ja teoreettista.

Siirtohinnoittelun alalla niin tavanomaisella oikeudella kuin verotuskäytännölläkin voisi uskoa olevan huomattavaa tosiasiallista painoarvoa, koska markkinaehtoperiaatteen tulkintaa ohjaavat normipremissit puuttuvat laista. VML 31.1 §:n tulkinnassa käytettävälle tavanomaiselle oikeudelle voisi olla tilausta. Tällaista tapaoikeutta voitaisiin tässä tapauksessa pitää niin sanottuna *intra legem* -tapaoikeutena, joka toimii kirjoitetun lain tulkintavälineenä (ks. tapaoikeuden tyypittelystä tarkemmin jaksosta 2.2.3).

Tavanomaiseen oikeuteen tai sen tyyppiseen hyvin vakiintuneeseen käytäntöön ei viitata missään KHO:n tai hallinto-oikeuksien päätöksessä. KHO ei tukeudu myöskään verotuskäytäntöön missään ratkaisussaan, mutta hallinto-oikeuksien ratkaisuisia viittauksia on. Verotuskäytännön mukaisena on pidetty seuraavia tapoja:

- saamiset tulee esittää taseessa täyteen arvoonsa, ja jos taseeseen merkitty saaminen on niin epävarma, ettei siitä saada suoritusta, se on kirjattava saamiskohtaisesti luottotappioksi²¹⁸
- konsernisuhteissa menot kohdistetaan sille yksikölle, missä ne ovat aiheutuneet, eikä emoyhtiö saa lähtökohtaisesti vähentää tytäryhtiölle kuuluvaa menoa²¹⁹
- yrityksen käyvän arvon vähimmäismääränä on yrityksen substanssiarvo²²⁰

²¹⁸ Helsingin HaO 13/1566/4 (4. kappale, jakso "Management fee -veloitukset").

²¹⁹ Helsingin HaO 11/1377/4 (5. kappale, jakso "Palkka- ja sosiaalikulut").

²²⁰ Helsingin HaO 06/1012/3 8.8.2006 (4. kappale, jakso "Perustelut").

- lyhennetyltä tilikaudelta ei voi tehdä täysiä poistoja²²¹
- siirtohinnoittelun räikeissä yli- tai alihinnoittelutapauksissa tulisi määrätä veronkorotus²²²

Ratkaisussa 17/0087/4 valittaja vaati luottamuksensuojaa markkinaehtoperiaatteen tulkinnalleen perustuen vakiintuneeseen verotuskäytäntöön. Verotuskäytäntö perustui hänen mukaansa muun muassa Verohallinnon antamaan ohjeistukseen hyvästä verotarkastustavasta. Hallinto-oikeus tunnusti perusteluissaan VML 26.2 §:ään perustuvan luottamuksensuojan merkityksen, mutta ei katsonut käsillä olevaa tapausta sillä tavalla tulkinnanvaraiseksi tai epäselväksi, että luottamuksensuoja tulisi myöntää.²²³

Verotuskäytännön vakiintuneisuuteen ja sen perusteella saatavaan luottamuksensuojaan on vaikea esittää yleisiä suuntaviivoja. Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta koskevat kysymykset ovat tyypillisesti vaikeita ja toimialakohtaisia, joten täysin yleisluontoista verotuskäytäntöä lienee vaikea saada. Tietoisuus siirtohinnoittelussa käytettävistä säännöistä ja tulkintaperiaatteista olisi oikeusvarmuuden nimissä kuitenkin suotavaa.

4.4.2 Lain esityöt

Lain esityöt on luokiteltu Suomessa perinteisesti heikosti velvoittavaksi oikeuslähteeksi, jolloin niiden mahdollinen sivuuttaminen odotetaan perusteltavan ratkaisuisissa. Siirtohinnoitteluoikaisusta esitöitä on niukalti – kysymykseen tulee käytännössä ainoastaan VML 31 §:ää koskeva lainvalmisteluaineisto. Kyseinen aineisto ei vielä sisällä tulkinta-aineistoa, josta olisi juurikaan hyötyä siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta koskevissa aineellisissa kysymyksissä. Viittaukset esitöihin ovat loogisesti vähissä myös tuomioistuinten ratkaisuisissa siltä osin kuin pohditaan tietyn liiketoi-

²²¹ Helsingin HaO 04/0428/4 11.6.2004 (10. kappale, jakso ”Perustelut”).

²²² Helsingin HaO 15/0440/4 (3. kappale, jakso ”Veronkorotukset”). Toisin kuin edelliset kohdat, tämän kohdan ei ole väljästi todettu olevan ”verotuskäytäntöä”, vaan käytännön sanotaan perustuvan ”Verohallinnon yhtenäistämisohjeisiin”. Verohallinto luo ohjeillaan verotuskäytäntöä, joten asialla ei ole sanottavaa merkitystä. Selkeämpää viittausta siihen, mistä verotuskäytäntö on selvitettävissä, voidaan lähdekritiikin ja perusteluiden asianmukaisuuden näkökulmasta yleisesti pitää parempana tapana.

²²³ Helsingin HaO 17/0087/4 10.2.2017 (jakso ”Luottamuksensuoja”).

men markkinaehtoisuutta. Sivukysymyksissä kuten veronkorotuksen määrittämisessä esityöt saavat enemmän huomiota.

Tätä jo edellä referoitua KHO:n viittausta esitöihin on toisteltu useissa uusimmissa hallinto-oikeuden ratkaisuissa:

”OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät sido OECD:n jäsenvaltioita. Ohjeisiin sisältyy kuitenkin suositus, että sekä kansalliset veroviranomaiset että kansainväliset konsernit nojautuisivat niihin. Esimerkiksi hallituksen esityksessä 107/2006 vp on todettu, että kyseisillä OECD:n ohjeilla on siirtohinnoittelun alalla pitkälti kansainvälisen standardin asema, ja ohjeita voidaan pitää markkinaehtoperiaatteen tärkeänä tulkintalähteenä.”²²⁴

Ratkaisussa KHO 2014:119 VML 31 §:ää koskeva hallituksen esitys on keskeisessä tuomioistuimen päätyessä siihen ratkaisuun, että etuyhteysliiketoiminta ei voi sivuuttaa ja luonnehtia uudelleen nimenomaan VML 31 §:n perusteella:

”Hallituksen esityksessä tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi (HE 107/2006 vp) verotusmenettelystä annetun 31 §:n osalta todetaan muun ohella seuraavaa: -- -- Kun verotusmenettelylain 31 §:n 1 momentin ei sen sanamuodon eikä sitä koskevien hallituksen esityksen perustelujen mukaan voida selvästi katsoa oikeuttavan liiketoimen luonnehdintaa toiseksi liiketoimeksi, nyt kysymyksessä olevan lainan luonnehdinta verotuksessa oman pääoman ehtoiseksi sijoitukseksi ei ole mainitun säännöksen nojalla mahdollista.”²²⁵

Lain esitöistä on viitattu lisäksi muun muassa seuraaviin kohtiin:

- markkinaehtoperiaate on kansainvälinen peruseriaate toisiinsa etuyhteydessä olevien osapuolten välisten liiketoimien arvioimisessa (HE 107/2006)²²⁶
- liiketoimen määritelmä VML 31.1 §:n soveltamisalalla (HE 107/2006)²²⁷

²²⁴ KHO 2013:36 (2. kappale, jakso ”2.3.1 Location savings”). Ilmaisun asiasisältö on toistettu KHO:n myöhemmissä ratkaisuissa KHO 2014:33 (2. kappale, jakso ”2.2. Oikeudellinen arviointi”) ja KHO 2014:119 (8. kappale, jakso ”Oikeudellinen arviointi”) sekä esim. Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisuissa 16/0189/4 (7. kappale, jakso ”Hallinto-oikeuden oikeudellinen arviointi ja johtopäätökset”), 16/0888/4 (9. kappale, jakso ”Verosopimusoikeus”) ja 17/0087/4 (8. kappale, jakso ”Johtopäätökset”). Asiasisältö on nimenomaan referoitu, eli hallinto-oikeus on todennut sisällön olevan oheisesta KHO:n ratkaisusta.

²²⁵ KHO 2014:119 (4. kappale, jakso ”Sovellettavat säännökset ja niiden esitöitä” & 6. kappale, jakso ”Oikeudellinen arviointi”).

²²⁶ Mm. Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisut 12/0861/4 (2. kohta, jakso ”Perustelut”), 13/1338/4 (3. kappale, jakso ”Sovelletut oikeusohjeet ja lainvalmisteluaineisto”), 14/1121/4 (7. kappale, jakso ”Sovellettavat säännökset ja niiden esitöitä”) ja 15/0440/4 (3. kappale, jakso ”Sovelletut oikeusohjeet ja lainvalmisteluaineisto”).

²²⁷ Helsingin HaO 16/0501/4 (4. kappale, jakso ”Sovellettavat oikeusohjeet”).

- tosiasiallinen määräysvalta toisessa etuyhteysosapuolella voi perustua esimerkiksi osakassopimukseen (HE 107/2006)²²⁸
- verovelvollisen laiminlyönnin olennaista arvioitaessa tulisi kiinnittää huomiota erityisesti siihen, onko verovelvollinen osoittanut, että hän on pyrkinyt riittävän huolellisesti hinnoittelemaan etuyhteyssuhteissa tekemänsä liiketoimet markkinaehtoisesti (HE 107/2006)²²⁹

4.4.3 Ennakkopäätökset

KHO:n julkistamilla ratkaisuilla on verotuksen alalla merkittävä ohjausvaikutus, kuten jaksossa 2.2.2 todettiin. KHO:n on viisasta pyrkiä pitämään sisäisen linjansa yhdenmukaisena viittaamalla aiempiin ratkaisuihinsa ja seuraamaan samaa ratkaisulinjaa. Kuten edellä todettiin, KHO viittasi ratkaisunsa 2013:36 päätelmiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asemasta tulkintalähteenä ratkaisuissa 2014:33 ja 2014:119. Näin se on toistanut ja lujittanut kannanottoaan.

Myös hallinto-oikeuden ratkaisuissa on viitattu KHO:n ratkaisuihin²³⁰. Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta koskeviin aineellisiin kannanottoihin ei sen sijaan juurikaan viitata. Runsaat viittaukset näissä kysymyksissä eivät liene toisaalta edes odotettavia, koska jokainen siirtohinnoittelutapa on niin omanlaisensa eikä analogioita KHO:n muutamiin ratkaisuihin ole tyypillisesti vedettävissä. Vanhemmissa tässä tutkimuksessa läpikäydyissä ratkaisuissa tuoretta prejudikatuuria ei ole edes ollut tarjolla – KHO:han ei antanut ainuttakaan vuosikirjaratkaisua siirtohinnoitteluoikaisuista vuosina 1994–2008.

²²⁸ Helsingin HaO 14/0423/4, (3. kappale, jakso ”Etuyhteyssuhteesta”).

²²⁹ Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisut 15/0440/4 (4. kappale, jakso ”Veronkorotukset”) ja 17/0018/4 (1. kappale, jakso ”Veronkorotukset”) sekä Hämeenlinnan hallinto-oikeuden ratkaisu 15/0476/1 (1. kappale, jakso ”Veronkorotus”) sekä Turun hallinto-oikeuden ratkaisu 16/0619/3 (1. kappale, jakso ”Veronkorotus”) ja 14/0727/3 (2. kappale, jakso ”Veronkorotus”).

²³⁰ Hallinto-oikeudet ovat useasti viitanneet edellä mainittuun ratkaisuun KHO 2013:36 ja nimenomaan siinä esitettyyn linjaukseen siirtohinnoitteluohjeiden asemasta tulkintalähteenä (mm. Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisu 17/0087/4 (8. kappale, jakso ”Johtopäätökset”) ja 16/0189/4 (7. kappale, jakso ”Hallinto-oikeuden oikeudellinen arviointi ja johtopäätökset”).

Uudessa Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa 17/0018/4 tapauksessa sovelletta-
vaa arvonmääritysmenetelmää perustellaan paitsi aiemmalla KHO:n vuosikirjaratkai-
sulla myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla:

”Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan KHO 2014:33 todennut, että muun muassa arvioitu-
jen tulevien kassavirtojen diskontattuun nykyarvoon perustuva laskelma on sinänsä sekä rahoi-
tusteorian mukainen että käytännön arvonmäärittämisessä runsaasti käytetty arvostusmenetelmä,
jota voidaan myös verotuksessa pitää lähtökohtaisesti hyväksyttävänä tapana arvioida julkisilla
markkinoilla noteeraamattoman yhtiön markkinahintaa. Vuosina 1995 ja 2010 julkaistujen
OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kohdan 6.20 mukaan aineettoman omaisuuden hyötyjä voi-
daan määrittää nettonykyarvolaskelmalla.”²³¹

EU-oikeus ei näy ratkaisujen perusteluissa juurikaan. Tämä ei liene yllättävää, koska
siirtohinnoittelun saralla ei ole ainakaan toistaiseksi löydetty merkittäviä EU-
oikeudellisia ongelmia. Ainoa viittaus EU-oikeuteen on viittaus Euroopan yhteisöjen
tuomioistuimen ratkaisuun C-336/1996, jossa EYT:n todetaan tunnustaneen OECD:n
malliverosopimuksen merkitykselliseksi tulkinta-aineistoksi kyseisen malliveroso-
pimuksen systematiikkaa noudattavien verosopimusten tulkinnessa²³².

4.4.4 Oikeuskirjallisuus

Oikeuskirjallisuuteen viitataan hallintolainkäytössä niukalti. KHO:n perusteluissa viit-
tauksia ei ole lainkaan, vaikkakin vuosikirjaratkaisuissa KHO 2013:36, 2014:33 ja
2014:119 asianosaiset ovat tukeutuneet oikeuskirjallisuudessa esitettyihin kannanot-
toihin muiden argumenttinsa ohessa.²³³ Hallinto-oikeuksissa linja on sama: asian-
osaiset viittaavat suhteellisen usein oikeuskirjallisuuteen, mutta tuomioistuin ei anna
kirjallisuudelle tilaa perusteluissaan. Poikkeuksen vahvistavana sääntönä on Helsin-
gin hallinto-oikeuden ratkaisu 13/1566/4, jossa tuomioistuin on väljästi perustellut
tapaansa arvostaa saamiset taseessa ”oikeuskirjallisuudessa, hyvässä kirjanpitota-
vassa ja verotuskäytännössä vallitsevalla kannan perusteella”.²³⁴

²³¹ Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisu 17/0018/4 (2. kappale, jakso ”Kassavirtalaskelmiin perustuva
hinnanmäärittäminen”).

²³² Helsingin HaO 14/0498/4 (6. kappale, jakso ”Verosopimusoikeus”).

²³³ KHO 2013:36, (25. kappale, jakso ”Käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa”), KHO 2014:33 (4.
kappale, jakso ”Käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa”) ja KHO 2014:119 (10. kappale, jakso
”Käsittely korkeimmassa hallinto-oikeudessa”).

²³⁴ Helsingin HaO 13/1566/4 (4. kappale, jakso ”Management fee -veloitukset”).

Oikeuskirjallisuuteen viittaamisen vähäisyys ei ole yllättävää, koska kirjallisuuteen viittaaminen ei yleisesti kuulu lainkäyttökulttuuriin Suomessa²³⁵. Perinteistä oikeustieteilijöiden tuottamaa oikeuskirjallisuutta on siirtohinnoittelun alalla toisekseen varsin vähän²³⁶. Yhtenä syynä kirjallisuuden vähäisyyteen lienee se, että aineellisissa kysymyksissä tyhjiön ovat vallanneet OECD:n siirtohinnoitteluohjeet. Toisekseen siirtohinnoittelua voidaan luonnehtia hyvin liiketoimintakeskeiseksi ja sitä koskevan sääntelyn vähäisyyden vuoksi suorastaan epäjuridiseksi sääntelyalueeksi, mikä vähentänee oikeustieteellistä kiinnostusta ainakin yksityiskohtaisiin markkinaehtoisuutta koskeviin kysymyksiin.

Vaihtoehtona oikeuskirjallisuudelle voisi pitää laskentatoimen, rahoituksen ja taloustieteen tutkimusta. Tällainen lähdeaineisto olisi periaatteessa hyvinkin hedelmällinen tulkintalähde markkinaehtoisuutta koskevien argumenttien muodostamiseen, ovathan ne liiketaloustiedettä puhtaimmillaan. Viittauksia tällaiseen tutkimukseen ei kuitenkaan löytynyt tutkimusaineistosta.

4.4.5 Oikeusvertailu

Oikeusvertailuun perustuvilla argumenteilla voisi olla siirtohinnoittelun alalla painoarvoa – ala on luonteeltaan kansainvälinen ja ovathan OECD:n siirtohinnoitteluohjeetkin muodostuneet nimenomaan standardiksi, jota käytetään tulkintalähteenä ympäri maailmaa²³⁷. Lakeja ja oikeuskäytäntöä on siis paljon saatavilla. Myös liiketoiminnan peruslainalaisuudet ovat kaikkialla samat, ja kyseisten lainalaisuuksien soveltamisesta siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden määrittämisessä nimenomaan on kyse.

Oikeusvertailu kuitenkin loistaa poissaolollaan hallintolainkäytössä. Tulos ei sinänsä yllätä, onhan oikeusvertailu esillä enimmäkseen vain oikeustieteessä. Ja kun oikeustieteen tuottama oikeuskirjallisuuskään ei ole saavuttanut suosiota tuomioiden perusteluissa, olisi oikeusvertailun näkyvyys odottamatonta.

²³⁵ Määttä 2014, s. 281.

²³⁶ Sen sijaan konsultointiyrityksissä työskentelevien veroasiantuntijoiden oppaita on aiheesta useampi.

²³⁷ Ks. esim. EY Global Tax Alert, 9.6.2016, s. 2.

4.5 Johtopäätöksiä

Siirtohinnoitteluoikaisua koskevien ratkaisujen määrä on lisääntynyt merkittävästi sekä KHO:ssa että hallinto-oikeuksissa 2010-luvulla. Hallinto-oikeudet olivat erityisen aktiivisia vuosina 2014–16, jolloin siirtohinnoittelua koskevia ratkaisuja annettiin yhteensä 24. Siirtohinnoittelukysymykset ovat olleet kuluvalla vuosikymmenellä korostetusti esillä julkisessa keskustelussa, mikä saattaa olla yksi syy Verohallinnon aktiivisuuteen siirtohinnoitteluoikaisujen tekemisessä. Toisaalta syy-yhteys voi olla päinvastainenkin – ensin aktivoitui Verohallinto ja sitten media.

Myös OECD on uudistanut ja lisännyt siirtohinnoitteluohjeistustaan, millä lienee vaikutusta Verohallinnon tulkintoihin markkinaehtoisuudesta. Siirtohinnoitteluohjeet ovat jo vuosia olleet kansainvälisen standardin asemassa siirtohinnoittelukysymyksissä. KHO viittasi ohjeisiin ensimmäistä kertaa ratkaisussa KHO 2013:36 ja on myöhemmissä ratkaisuissaan toistanut kaavaa. Mainitusta ratkaisusta lähtien myös hallinto-oikeudet ovat merkittävässä määrin alkaneet viitata siirtohinnoitteluohjeisiin ratkaisujensa perusteluissa. Ratkaisujen perustelut ovat yleisesti pidentyneet 2010-luvulla – yhtenä syynä tähän ovat yleistyneet viittaukset OECD-ohjeistukseen.

Siirtohinnoitteluoikaisua sääntelee tunnetusti vain yksi laaja-alainen lakisäännös – verotusmenettelystä annetun lain 31.1 §. Normipremissejä siirtohinnoitteluoikaisuisa noudatettavalle markkinaehtoperiaattele ei löydy muualta lainsäädännöstä taikka virallislähteistä. Perustelut ratkaisuille on kuitenkin löydettävä jostain, mikä kääntää katseen muihin oikeuslähteisiin.

Liiketaloudellisia argumentteja voidaan sellaisinaan pitää oikeuslähteenä, siirtohinnoittelun taloussidonnaisella alalla jopa keskeisenä sellaisena. Yksityiskohtainen liiketaloudellinen argumentointi on siirtohinnoitteluun erikoistumattomille tuomioistuimille kuitenkin odotusarvoisesti haasteellista, mikä näkyy varsinkin vanhemmissa ratkaisuissa vähäisinä ja epäselvinä perusteluina. Havainnot antavat tukea kritiikille hallinto-oikeuksien ammattitaidosta ratkaista vaikeita tapauksia²³⁸. Pidemmälle vie-

²³⁸ Ylen toteuttamassa kyselyssä joka kolmas lakimies katsoi, että hallintotuomioistuimista tulee harvoin tai ei koskaan laadultaan hyviä ratkaisuja. (Yle Uutiset 15.5.2014)

tävä erikoistuminen eri jutturyhmiin voisi parantaa tuomioistuinten mahdollisuutta ratkoa ja perustella tapaukset seikkaperäisesti. Siirtohinnoittelussa on kyse sadoista miljoonista euroista, joten erikoistumiskysymystä on syytä pohtia. OECD:n maailmanlaajuisessa tuomioistuinvertailussa suomalaiset tuomioistuimet asettuivat erikoistumiseltaan puolivälin paikkeille kaupallisissa jutuissa²³⁹.

Reaalisten argumenttien ohella oikeuslähteinä voidaan käyttää esimerkiksi oikeuskirjallisuutta tai oikeusvertailua. Tutkimusaineiston perusteella näihin oikeuslähteisiin ei kuitenkaan tukeuduta siirtohinnoitteluoikaisuissa.

Näyttääkin siltä, että ainoastaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat vakiinnuttaneet asemansa oikeuslähteenä VML 31.1 §:n tukena. KHO:n asettaman esimerkin siivittämänä ohjeisiin viittaaminen on yleistynyt varsin lyhyessä ajassa – ainoastaan muutamassa vuodessa. Ratkaisun KHO 2013:36 jälkeen on annettu 30 siirtohinnoitteluoikaisua koskevaa ratkaisua, joista peräti 24:ssä on viitattu siirtohinnoitteluohjeisiin. Hyvin mahdollisesti ohjeita on tätäkin ennen hyödynnetty ratkaisujen valmistelussa, mutta näkyvää roolia ne eivät ole saaneet perusteluissa.

Perinteisessä oikeuslähdeopissa siirtohinnoitteluohjeille voitaneen antaa ainakin heikosti velvoittavan oikeuslähteen asema. Viime vuosina ohjeisiin viittaamisesta on tullut kuitenkin niin tavanomaista, että voidaan kysyä, onko ohjeiden noudattamisesta muodostumassa vakiintunutta käytäntöä – tavanomaista oikeutta. Tavanomainen oikeus katsotaan vanhastaan vahvasti velvoittavaksi oikeuslähteeksi. Tavanomaisen oikeuden syntyminen katsotaan edellyttävän vuosikausien toistoa verotus- ja oikeuskäytännössä, joten vielä hetkeen ei liene ajankohtaista nimittää OECD:n siirtohinnoitteluohjeita tavanomaiseksi oikeudeksi. Tavanomainen oikeus on sitovuudeltaan ja syntyprosessiltaan verotuksessa kuitenkin niin epäselvä instituutio, että normatiivisesti ei liene edes mielekästä edes analysoida, luetaanko tietty normisto tavanomaiseksi oikeudeksi vai ei.

Aarnion oikeuslähteiden perusluokittelussa oikeuslähteet jaetaan sen mukaan, perustuuko niiden velvoittavuus arvovaltaan vai oikeuslähteen aineellisiin perusteluihin.

²³⁹ OECD:n tuomioistuin selvitys 2013, s. 27.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet kuuluvat lähtökohtaisesti jälkimmäiseen luokkaan – ohjeiden käyttökelpoisuuden oikeuslähteenä määrittää niissä esitettyjen argumenttien loogisuus. Ohjeita on hiottu valtioiden välisessä yhteistyössä vuosikymmeniä, joten ohjeiden logiikkaan ja toimivuuteen on helppo uskoa. Osittain samasta syystä ohjeilla lienee toisaalta myös tietynlainen auktoriteettiasema. Tunnettu ja ylikansallinen talousjärjestö näyttäytynee monen silmissä arvovaltaisena keskustelijana. Järjestön toiminta perustuu lisäksi pitkäaikaiseen, multilateraaliseen yhteistyöhön, jolloin sen kannanottoja voitaneen pitää yksittäisten yritysten ja tutkijoiden kannanottoja neutraalimpina.

Siirtohinnoitteluohjeiden määrittelemisen perinteisin kriteerein heikosti velvoittavaksi oikeudeksi, tavanomaiseksi oikeudeksi taikka joko auktoritatiivisesti tai aineellisesti velvoittavaksi Aarnion oikeuslähteiden perusluokittelun mukaisesti ei ole välttämättä tarpeellista. Lopultaan oikeuslähteen arvon määrittää sen tosiasiallinen käyttö käytännön oikeuselämässä. Tässä tutkimuksessa on saatu selville, että siirtohinnoitteluohjeiden asema siirtohinnoittelun markkinaehtoperiaatteen normilähteenä on kehittynyt viime vuosina huomattavan vahvaksi. Nimittääkö tällaista normilähdettä pelkästään tulkintalähteeksi tai suositukseksi on sivuseikka.

VML 31.1 §:n laaja soveltamisala on omiaan auraamaan tietä oikeustapausoikeudelle: säännöksen tulkinta on mahdotonta tuntematta sitä koskevaa oikeuskäytäntöä. Ja koska KHO ei voi mitenkään ottaa kantaa hienoisimpiin tulkintakysymyksiin, tulkintaa ohjaavat hallinto-oikeudet – erityisesti Helsingin hallinto-oikeus, jonne siirtohinnoittelutapaukset pääosin kerääntyvät. Oikeuskäytäntö lähtökohtaisesti ohjaa verotuskäytäntöä, jolloin hallinto-oikeuden linjanvedot välittyvät oikeuskenttään. Kysymys ei ole välttämättä siitä, että tuomioistuimet haluaisivat luoda oikeutta, mutta ne ovat normipulassa pakotettuja siihen. Helsingin hallinto-oikeudella on siis paitsi suuri määrä fiskaalista valtaa yksittäisissä tapauksissa myös huomattava rooli ”oikeuden luojana”. Tuomioistuimen resursoinnin sopii olla tämän vastuun mukainen.

5 KOKOAVIA PÄÄTELMIÄ

5.1 Siirtohinnoitteluoikaisun lainopilliset lähtökohdat

Tämän tutkimuksen tavoitteena on jäsenellä siirtohinnoitteluoikaisuihin käytettävät oikeuslähteet, eli ne normilähteet, joihin siirtohinnoitteluoikaisu voidaan oikeudellisesti perustaa. Siirtohinnoittelun tarkoitus on hinnoitella konserniyhtiöiden ja muiden toisiinsa etuyhteydessä olevien verovelvollisten keskinäiset liiketoimet markkinaehtoisiksi. Markkinaehtoisuus tarkoittaa sitä, että asetettujen siirtohintojen tulee vastata niitä hintoja, joista kuviteltujen riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu (ns. markkinaehtoperiaate). Siirtohinnoitteluoikaisu tarkoittaa sitä, että Verohallinto korjaa jälkikäteisesti yksittäisen liiketoimen hinnan eli siirtohinnan markkinaehtoiseksi.

Siirtohinnoittelun tavoite verotuksessa on taata se, että monikansallisten konsernien verotettavat tulot jakautuvat oikeudenmukaisesti ja aitoa liiketoimintaa vastaavalla tavalla niissä valtioissa, joissa konserni toimii. Aihe on ollut viime vuosina huomattavan julkisen keskustelun kohteena sekä Suomessa että maailmalla.

Oikeuslähdeopeista on esitetty monia teorioita, mutta vakiintunein on Aarnion ja Peczenikin oikeuslähteiden jaottelu vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin. Kyseistä teoriaa on käytetty tässä tutkimuksessa oikeuslähdeopillisena viitekehyksenä sen arvioimisessa, miten oikeuslähteitä hyödynnetään siirtohinnoittelun markkinaehtoisuudesta päätettäessä.

Siirtohinnoitteluoikaisu perustuu verotusmenettelystä annetun lain 31 §:ään, joka mahdollistaa verotettavan tulon oikaisemisen sen suuruiseksi, kuinka suuri se olisi ollut, jos tietty liiketoimi olisi suoritettu markkinaehtoisella hinnalla. VML 31 §:ssä ei tarkenneta markkinaehtoperiaatteen tarkempaa sisältöä, mikä jättää suuren lainsäädännöllisen tyhjiön muilla oikeuslähteillä määriteltäväksi. Epävarmuus oikeuslähteiden velvoittavuudesta ja keskinäisistä hierarkioista on omiaan kasvattamaan yritysten oikeudellisia riskejä esimerkiksi rajat ylittävissä investoinneissa, mikä ei ole suotava tilanne.

5.2 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden aseman vahvistuminen

OECD on jo vuosikymmeniä osallistunut kansainvälisen verotusjärjestelmän kehittämiseen. Valtaosa valtioiden välisistä verosopimuksista perustuu OECD:n malliverosopimukseen, jonka 9(1) artiklan mukaan siirtohinnoittelun tulee olla markkinaehtoista. Verosopimuksissa yleisesti käytettävä 9(1) artikla ja Suomen sisäisen lainsäädännön VML 31.1 § edellyttävät molemmat siis markkinaehtoperiaatteen noudattamista siirtohinnoittelussa.

OECD:n malliverosopimuksen tausta-aineistona on erillinen kommentaari ja niin sanotut siirtohinnoitteluohjeet, joissa markkinaehtoperiaatetta täsmennetään. Erityisesti siirtohinnoitteluohjeet ovat nykymuodossaan kattavat ja yksityiskohtaiset. Malliverosopimuksen 9(1) artiklan ja VML 31.1 §:n aineellisen yhteneväisyyden vuoksi on katsottu, että siirtohinnoitteluohjeet voivat toimia kummassakin säännöksessä markkinaehtoperiaatteen tulkintalähteenä.

Aarnion ja Peczenikin oikeuslähdejaottelussa ohjeilla on soft law -aineistona oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa lähtökohtaisesti vain sallitun oikeuslähteen asema, eli ohjeiden sivuuttamista ei tarvitsisi mitenkään perustella. Lainsäätäjä, korkein hallinto-oikeus ja Verohallinto ovat veroalan keskeisimmät instituutiot, ja ne kaikki ovat antaneet tukensa OECD:n siirtohinnoitteluohjeille markkinaehtoperiaatteen tulkintalähteenä. Lainsäätäjä viittasi ohjeisiin useasti verotusmenettelystä annetun lain esitöissä ja tunnusti niiden vahvan ja yleisesti hyväksytyn aseman siirtohinnoittelukysymyksissä vuonna 2006. KHO sovelsi ohjeita ensimmäisen kerran ratkaisussa KHO 2013:36. Verohallinto on useassakin julkisessa ohjeessaan todennut soveltavansa ohjeita tulkintalähteenä. Erityisesti lain esitöissä ja KHO:ssa esitettyjen kannanottojen vuoksi siirtohinnoitteluohjeet lieneekin perusteltua katsoa edellä esitetystä lähtökohdasta poiketen jo heikosti velvoittavaksi oikeuslähteeksi.

Vero-oikeudessa oikeuskäytännöllä on monia muita oikeudenaloja keskeisempi merkitys. Laintulkintaa ohjaa itseoikeutetusti KHO, mutta myös hallinto-oikeuksien ratkaisuilla voi olla huomattava tosiasiallinen vaikutus myöhempään lainsoveltamiseen. Tutkimusta varten käytiin läpi kaikki Suomen hallinto-oikeuksien vuoden 2001 jäl-

keen antamat siirtohinnoitteluoikaisua koskevat ratkaisut, joita oli kaikkiaan 58. Missään aiemmassa aiheetta koskevassa tutkimuksessa ei ole näin kattavasti perehdytty ensimmäisen valitusasteen ratkaisuihin. Selvitystyön tavoitteena oli ensinnäkin selvittää hallinto-oikeuksissa vallitsevia käsityksiä siitä, mihin oikeuslähteisiin siirtohinnoitteluoikaisut voidaan perustaa. Toisekseen tavoitteena oli päästä arvioimaan ratkaisutoiminnan kehityssuuntaa.

Hallinto-oikeudet ovat ratkaisun KHO 2013:36 jälkeen alkaneet systemaattisesti viitata OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin ratkaisujensa perusteluissa. Kyseisen ennakkopäätöksen julkistamisen jälkeen annetuista ratkaisuista peräti 80 prosentissa on viitattu siirtohinnoitteluohjeisiin. Edeltävänä aikana annetuissa ratkaisuissa (vuoden 2001 jälkeen) vastaavaa suhdeluku oli vain seitsemän prosenttia. Muut oikeuslähteet eivät nouse merkittävästi tai laajamittaisesti perusteluissa esiin.

Useissa perusteluissa siirtohinnoitteluohjeissa viitataan tarkasti tiettyyn kohtaan eikä kilpailevia argumentteja esitetä niille ajattelutavoille, jotka on tuotu esiin ohjeissa. Ohjeet ovat tarkat ja kattavat sekä ammattimaisesti laaditut, joten sisällöllisesti valtaosaa argumenteista ei epäilemättä käy haastaminen. Siitä huolimatta ratkaisujen perusteluista muodostuu kuva, että ohjeilla katsotaan olevan myös tiettyä auktoriteettiä perustuvaa asemaa – ohjeista ei sovi poiketa, elleivät perustelut poikkeamiselle ole hyvät. Tämä on heikosti velvoittavien oikeuslähteiden määritelmällinen ominaisuuskin: niiden sivuuttaminen on perusteltava.

5.3 Tavanomaisen oikeuden ja vakiintuneen verotuskäytännön rajanvedosta OECD:n siirtohinnoitteluohjeita sovellettaessa

Tutkimuksessa käytetään huomattava sivu sen pohtimiseen, mikä on siirtohinnoitteluohjeiden asema suhteessa verotuskäytäntöön velvoittavuudessa. Verotuskäytännöllä tarkoitetaan vakiintunutta verotustapaa, josta on viestitty tyypillisesti myös julkisin ohjein. Verohallinnon kannanoton perusteella ristiriitatilanteessa verotuskäytäntö saa etusijan, mitä voidaan perustella luottamuksensuojaan liittyvillä näkökohdilla. Toisaalta siirtohinnoitteluohjeille on varsinkin viime vuosina kehittynyt niin vankka asema sekä Verohallinnossa että tuomioistuimissa, että asetelman voisi luottamuk-

sensuojasyistä perustella melkein jo päinvastaiseksi. Siirtohinnoitteluohjeiden mahdollisimman tarkkaa noudattamista voidaan nykytilanteessa pitää jo verotuskäytännönä itsessään.

Siirtohinnoitteluohjeiden velvoittavuuteen liittyvä mielenkiintoinen jatkokysymys on se, missä vaiheessa ohjeiden soveltaminen Verohallinnossa ja tuomioistuimissa on niin vakiintunutta, että se voidaan määritellä velvoittavaksi tavanomaiseksi oikeudeksi. Tavanomaista oikeutta on perinteisessä oikeuslähdeopissa pidetty lakiin rinnastettavana vahvasti velvoittavana oikeutena, jota voidaan soveltaa silloin kun laissa ei oteta kantaa pohdinnan kohteena olevaan kysymykseen. Myrskyn mukaan tavanomaisen oikeuden muodostumisen edellytyksenä verotuksessa on pääsääntöisesti se, että tiettyä oikeusohjetta on sovellettu useissa ratkaisuisa – käytännössä KHO:ssa – vuosikymmenten ajan. Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden yksityiskohdat on jätetty lailla sääntelemättä, joten tavanomaiselle oikeudelle on jopa tietynasteinen tilaus. Kysymystä ei ole esitetty aiemmassa tutkimuksessa, mutta tämän tutkimuksen empiria herättää pohdinnan.

Tavanomainen oikeus eli tapaoikeus on nykypäivänä vähäisessä roolissa ja velvoittavuudeltaan jo kiistanalaistakin, erityisesti lakisidonnaisella verotuksen alalla. Kriittisenä vastakysymyksenä voidaan siis esittää, onko ylipäänsä mielekästä pohtia, missä kohdin puhutaan tavanomaisesta oikeudesta ja missä kohdin vain vakiintuneesta oikeuskäytännöstä. Jos tavanomaista oikeutta ei pidetä enää normatiivisesti velvoittavana, rajanvedot menettävät merkityksensä myös siirtohinnoittelussa.

Toisaalta yhtä lailla voidaan kyseenalaistaa muodollis-teoreettiset oikeuslähdeopit, jos tuomioistuimet toimivat tosiasiallisesti aivan muiden normien mukaan. Tällöin apuun tulevat deskriptiiviset oikeuslähdeopit. Tämän tutkimuksen voi nähdä haastavan perinteisen normatiivisen näkemyksen siitä, miten oikeuslähteet tulisi hahmottaa siirtohinnoittelussa tai ylipäänsä verotuksessa. Oikeuskäytäntöön perustuvaa empiristä tutkimusta on verotuksen alalla vähän. Asetelma on harmillinen, koska käytännön ratkaisutoiminnan sisältö ja laatu jäävät tällöin piiloon.

Tutkimustulokset paljastavat, miten siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta arvioidaan lainkäytössä. Tulokset tarjoavat silmäyksen nykytodellisuuteen mutta herättävät yhtä lailla kysymyksiä oikeustilan selventämisestä. Lainsäätäjän tulisi harkita sen selventämistä suoraan laissa, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeita sovellettaisiin siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden tulkintalähteenä. Ratkaisu ei todennäköisesti muuttaisi siirtohinnoittelun arkea yrityksissä ja Verohallinnossa, mutta ainakin se lopettaisi pohdinnan siitä, mikä siirtohinnoitteluohjeiden asema on suhteessa sekalaisiin verotuskäytäntöihin. Tämä on erityisesti tarpeen tilanteissa, joissa ohjeita on vastikään päivitetty ja päivitettyjen versioiden ajallinen soveltuvuus aiempien vuosien verotukseen on epäselvää. Verotuskaan ei voi olla läpeensä legaalista, mutta jo pienillä parannuksilla voidaan parantaa oikeusvarmuutta.

Ennen mahdollisia sääntelymuutoksia jatkotutkimuksessa soisi selvitetävän, miten verovelvolliset, veronsaajat ja Verohallinto kokevat nykyisen oikeustilan. Jos sääntelymuutokseen katsotaan olevan aihetta, jatkotutkimuksessa voisi olla hedelmällistä myös vertailla, miten markkinaehtoperiaatetta säännellään muissa maissa. OECD:n siirtohinnoittelumalli on laajassa kansainvälisessä käytössä, joten vertailukohteista ei ole pulaa.